



REGULACIÓN Y CÁMPUTO DE LOS PLAZOS EN EL CONTEXTO DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

**Dificultades interpretativas detectadas, principales conflictos
en la práctica y propuestas para su subsanación**

TESIS DOCTORAL

Leonor Toribio Bernárdez

Sevilla, 2022



REGULACIÓN Y CÁMPUTO DE LOS PLAZOS EN EL CONTEXTO DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

**Dificultades interpretativas detectadas, principales conflictos
en la práctica y propuestas para su subsanación**

TESIS DOCTORAL

Programa de Doctorado en Derecho

Universidad de Sevilla, 2022

Autora: Leonor Toribio Bernárdez

Director: Dr. Antonio Cubero Truyo

*A Inés, porque el tiempo no es perdido
si cada mañana te he visto sonreír.*

SUMARIO

Capítulo I. Aspectos formales de la regulación de los plazos en materia tributaria

1. Principio de reserva de ley y principio de legalidad. Algunas precisiones conceptuales
2. La reserva de ley en materia tributaria. Fundamento, contenido y alcance
3. Aplicabilidad del principio de reserva de ley a los procedimientos tributarios
4. La regulación de los plazos en materia tributaria y su conveniente inclusión en el listado del artículo 8 de la Ley General Tributaria
5. La regulación de los plazos en la normativa tributaria desde el punto de vista formal: antecedentes y regulación actual

Capítulo II. Cumplimiento de las obligaciones tributarias sin intervención de la Administración. En especial, las consecuencias del cumplimiento voluntario, pero tardío: Los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria

1. Formas y plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante autoliquidación
2. Efectos del cumplimiento del deber de declarar fuera de plazo, pero antes de que la administración actúe: los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria

Capítulo III. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. Cuestiones conflictivas en relación a los plazos

1. La obligación de resolución expresa y el establecimiento de los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios
2. El cómputo de los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios
3. Consecuencias del incumplimiento por parte de la Administración tributaria de los plazos máximos legalmente establecidos
4. Algunas reflexiones en torno a los plazos de los procedimientos de gestión tributaria

Capítulo IV. El cómputo de los plazos de prescripción

1. Características y fundamento de la prescripción tributaria.
2. Configuración legal de la prescripción tributaria en la Ley General Tributaria
3. El cómputo de los plazos de prescripción: el *dies a quo*
4. El conflicto en la fijación del *dies ad quem* de los plazos de prescripción
5. La interrupción de los plazos de prescripción

Capítulo V. Los plazos en el procedimiento de inspección tributaria

1. Evolución de la regulación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección tributaria
2. La cuestionable aplicación automática del plazo especial de veintisiete meses y los supuestos de ampliación del plazo cuando las circunstancias que lo motivan se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones
3. Cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector I: Determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem*
4. Cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector II: Suspensión del procedimiento y extensión del plazo
5. La finalización del procedimiento inspector: la notificación de la resolución
6. Sobre las consecuencias del incumplimiento del plazo establecido: En especial, la caducidad imperfecta del procedimiento inspector en la última jurisprudencia del Tribunal Supremo
7. El plazo para dictar una nueva liquidación en ejecución de resoluciones económico-administrativas o judiciales

Conclusiones

Bibliografía

Índice

CAPÍTULO I

ASPECTOS FORMALES DE LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN MATERIA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ALGUNAS PRECISIONES CONCEPTUALES. 1.1. La reserva de ley. 1.2. El principio de legalidad. 2. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA. FUNDAMENTO, CONTENIDO Y ALCANCE. 2.1. Fundamento. 2.2. Contenido y alcance. 3. APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 3.1. El procedimiento reglado como garantía de la sujeción a la legalidad de la actuación administrativa y su correcto desarrollo. 3.2. El procedimiento administrativo como materia reservada a la ley. 3.3. Los plazos como elemento esencial del procedimiento administrativo. 4. LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU CONVENIENTE INCLUSIÓN EN EL LISTADO DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. 4.1. El principio de preferencia de ley. 4.2. El contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria. 4.3. Propuestas para un nuevo contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria. 5. LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA FORMAL: ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL. 5.1. La regulación de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. 5.1.1. *Plazos de pago de las deudas derivadas de liquidaciones practicadas por la Administración.* 5.1.2. *Plazos de presentación de las autoliquidaciones presentadas por el propio obligado tributario.* 5.2. La regulación de los plazos en los procedimientos tributarios. 5.2.1. *Procedimientos de gestión e inspección.* 5.2.2. *Procedimiento de recaudación en vía de apremio.* 5.2.3. *La revisión en vía administrativa.*

En el mundo del Derecho, uno de los principales aspectos que debe tenerse en consideración en la tarea de la creación normativa, es el tiempo y su transcurso. Todas las acciones y comportamientos humanos están encuadrados en el tiempo, de ahí la necesidad de que las normas fijen ciertas reglas referentes al mismo. De hecho, las propias normas existen en un momento determinado y resultan aplicables solo mientras se mantengan vigentes. Pero, dentro de la dimensión temporal que puede predicarse respecto de las normas en general, lo que nos interesa al objeto de este trabajo no tiene que ver con el tema de la vigencia de las leyes, cuya importancia es, desde luego, indiscutible, sino con el tema de los plazos y términos para el ejercicio de derechos y obligaciones. En los Estados de Derecho modernos, donde una Administración pública vela por el bienestar de sus ciudadanos, cuando las normas reconocen derechos o imponen obligaciones, para cuyo disfrute o cumplimiento se requiere una participación activa del ciudadano

destinatario de aquellas, la fijación de un plazo en el que tenga que llevarse a cabo dicha participación se revela como una exigencia necesaria que contribuye a un mejor y más eficaz funcionamiento de la vida social de una comunidad. Y ello en base a dos razones fundamentales, la primera de ellas es que el establecimiento de plazos ayuda a ordenar la actividad administrativa en su conjunto, facilitando a los servidores públicos la organización de su trabajo en aras de la consecución de una de las máximas elementales de nuestro sistema jurídico-público como es el principio de buena administración. La segunda razón atiende a exigencias de seguridad jurídica, desde la perspectiva de otorgar certidumbre a los administrados en sus relaciones con la Administración.

En relación con esta cuestión, dentro del ámbito del Derecho tributario podemos distinguir entre dos aspectos temporales diversos: por un lado, el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se imponen a los ciudadanos, en observancia del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido por el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE), debe realizarse en un plazo determinado. En este sentido, las normas no solo deben ocuparse del establecimiento de dicho plazo, sino que también deben referirse a los efectos del incumplimiento del mismo, al fin de conferir verdadera eficacia a los plazos que se fijen, mediante el incentivo de los contribuyentes a atender sus obligaciones tributarias en el tiempo estipulado y no más allá del mismo.

Por otro lado, dentro del ámbito de la actividad administrativa de control tributario, el ejercicio de la misma queda igualmente sujeto a una serie de plazos. Como es sabido, esta actividad de control se lleva a cabo por la Administración a través de los procedimientos tributarios, que, generalmente, pueden iniciarse dentro de un plazo de tiempo determinado, el de prescripción; y, que, a su vez, deben desarrollarse en un plazo máximo de duración, que ciertamente podría identificarse con el plazo de caducidad, como veremos más adelante.

Dicho esto, uno de los problemas que nos parece imprescindible abordar en un trabajo como el que nos ocupa, que pretende servir al lector como herramienta de referencia en materia de plazos tributarios, es el relativo a la regulación de dicha disciplina desde un punto de vista formal, esto es, desde el prisma de qué instrumentos normativos de los existentes en nuestro ordenamiento jurídico resultan verdaderamente adecuados y ajustados a derecho para la regulación de la disciplina a la que atendemos.

De esta manera, lo que se pretende es analizar si el conjunto de reglas que en la actualidad llevan a cabo la normación de la materia de términos y plazos en el ámbito tributario cumplen con las exigencias establecidas por nuestro ordenamiento jurídico para la creación normativa.

1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ALGUNAS PRECISIONES CONCEPTUALES

En relación con la dimensión formal que debe atribuirse a una determinada norma para que la misma se integre de forma efectiva en el ordenamiento positivo y despliegue todos los efectos que le correspondan, habrán de observarse, por un lado, las reglas de

competencia en función de la materia de que se trate, o dicho de otro modo, a qué autoridad o instancia se le adjudica la regulación de una determinada disciplina; y, por otro, qué capacidad normativa se le atribuye a dicha autoridad o instancia en cuanto al tipo de disposiciones que sea capaz de producir. De esta forma, una norma será fuente formal de nuestro derecho positivo cuando quien la haya dictado tuviera atribuida la competencia en la materia sobre la que la misma versa, y siempre que la forma jurídica que revista dicha norma sea de una categoría para cuya creación esté habilitado aquel que la haya promulgado. Así, DE OTTO se ha referido al *derecho legislado*, y consideraba que en los ordenamientos modernos lo que confiere validez a las normas es la decisión de crearlas por quien tiene competencia para ello, identificando el fundamento último de ese poder de decisión en la norma superior del propio ordenamiento jurídico donde se inserta¹.

En efecto, en un Estado constitucional como el español, es la Constitución, como norma jurídica suprema del ordenamiento, la encargada de determinar qué órganos y con qué procedimientos podrán o deberán regular qué materias, convirtiéndose así la Carta Magna, como sostiene PEREZ ROYO, en fuente del Derecho y, a la vez, en norma que regula las fuentes del derecho². Pues bien, en esta tarea de regulación de la producción jurídica, la Constitución establece una serie de máximas o principios que van a inspirar todo el ordenamiento jurídico en su conjunto, colocando al principio de reserva de ley³ como elemento clave que determina la articulación de la potestad legislativa de las Cortes Generales y la potestad reglamentaria del Gobierno⁴.

Junto a este principio de reserva de ley, la Constitución reconoce también el principio de legalidad, y aunque actualmente buena parte de la doctrina y la jurisprudencia emplean de forma indistinta ambas expresiones (que históricamente sí han tenido un contenido similar), nos parece en cierto modo valiosa, sobre todo desde un punto de vista científico e investigador, la distinción entre uno y otro concepto predicada por la vertiente doctrinal que considera que tienen significados diversos que no deben confundirse.

1.1. La reserva de ley

La reserva de ley como principio no está reconocida expresamente en la Constitución, en el sentido de que esta incluya algún precepto genérico sobre el mismo en el que se establezca su significado o funcionamiento, sino que el mencionado principio emerge a

¹ DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Ariel Derecho. Barcelona, 1995. p. 22.

² PEREZ ROYO, J.: *Las fuentes del derecho*. Tecnos. Madrid, 2007. p. 31. En la misma línea, CALVO ORTEGA se ha referido al principio de legalidad como «una norma sobre la normación», haciendo referencia a la consolidada calificación heredada de la doctrina italiana “norma sulla normazione”. Véase CALVO ORTEGA, R.: *Curso de derecho financiero. Derecho tributario, I (Parte General)*. Thomson-Civitas. Madrid, 2012. p. 60.

³ Término acuñado por MAYER, O.: *Derecho administrativo alemán*. Depalma. Buenos Aires, 1986, p. 98.

⁴ Sobre esto véase GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *Separación de poderes y reserva de ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico*. Atelier. Barcelona, 2016. En el mismo sentido, PEREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”. *Hacienda Pública Española*, núm. 14 (1972), pág. 208, se refiere al instituto de la reserva de ley, que constituye una de las piezas fundamentales en el Estado liberal del Derecho, como íntimamente relacionado con el principio de separación de poderes.

partir del conjunto de artículos constitucionales que delegan en la ley la regulación de determinadas materias. Por ello, puede decirse que la construcción del principio de reserva de ley se debe principalmente a las aportaciones doctrinales y jurisprudenciales que se han ocupado de interpretar las diversas disposiciones esparcidas por el articulado constitucional referentes a aquel.

En aplicación de este principio de reserva de ley, las Cámaras Legislativas quedan compelidas a llevar a cabo su particular responsabilidad dentro del sistema de separación de poderes, evitándose así que puedan traspasar al ejecutivo competencias que solo a ellas corresponden⁵ y garantizando el principio democrático frente a intervenciones en el ámbito de la libertad de los ciudadanos por parte del poder público⁶. Es decir, no solo se trata de que sea el Parlamento quien deba encargarse de la regulación de una determinada materia, como si de una prerrogativa en favor del mismo se tratara. Sino que el principio de reserva de ley encarna una obligación de la que el Legislativo no puede escabullirse.

El concepto de reserva de ley, como nos recuerda CHECA GONZÁLEZ, tiene un carácter estrictamente constitucional, ya que únicamente una norma de mayor rango que la ley puede obligar a que determinadas materias se regulen a través de dicho instrumento normativo. De lo contrario, una reserva de ley establecida por una norma de rango legal quedaría sin efectos cuando una ley posterior que derogara aquella anterior así lo estableciera, a través de la técnica de la deslegalización⁷. Desde esta perspectiva, como ya señalara MARTÍN QUERALT, el principio de reserva de ley tiene que ver con la esfera normativa y constituye un mandato directamente dirigido al legislador ordinario⁸.

En este orden de ideas, la función de la reserva de ley está relacionada con la garantía de los derechos de los ciudadanos, así, como ya hemos indicado, la Constitución remite en numerosas ocasiones a la regulación por ley de determinadas materias, principalmente las relacionadas con los derechos y libertades de aquellos o con las instituciones fundamentales del Estado. Ahora bien, el Parlamento goza de una vis atractiva para regular todas las materias que considere oportuno (reserva formal), incluso si no las ha reservado directamente la Constitución (reserva material), y ello implica una presunción de legalidad muy amplia en todo lo relacionado, especialmente, con los derechos y libertades de la persona. En estos términos se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional señalando que «este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus

⁵ Véase GARCÍA MACHO, R.: *Reserva de Ley y potestad reglamentaria*. Ariel Derecho. Barcelona, 1988.

⁶ MELERO ALONSO, E.: “La flexibilización de la reserva de ley”. *Universidad Autónoma de Madrid, Revista Jurídica*, núm. 10 (2004), citando a GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo I*. Civitas. Madrid, 2000. p. 245.

⁷ CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en MARTÍN-RETORILLO, S y MARTÍNEZ LAFUENTA, A. (Dir.): *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1987, p. 797. Se refiere en estos casos al principio de «preferencia de ley» que sí es disponible por el legislador ordinario.

⁸ MARTÍN QUERALT, J (et al): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid, 2018. p. 130.

representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos»⁹.

Con todo, no debe concluirse que la reserva de ley implique una prohibición absoluta de la participación reglamentaria en relación con las materias sobre las que aquella recaiga. En este sentido, puntualiza el Tribunal Constitucional que «el principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Esto se traduce en ciertas exigencias en cuanto al alcance de las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria, que pueden resumirse en el criterio de que las mismas sean tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley»¹⁰. Es decir, el Tribunal está considerando una reserva de ley relativa¹¹, admitiendo en todo momento la posibilidad de que la ley delegue parte de la regulación que a ella compete en normas de rango reglamentario, siempre que dicha remisión se haga en tales términos que impida que la regulación reglamentaria sea totalmente independiente y autónoma respecto de la regulación legal que la habilita, pues eso sí supondría una conculcación del principio que estamos estudiando.

Por tanto, podría colegirse que el principio de reserva de ley recogido en la Constitución instaura una reserva de ley relativa en cualquier caso, salvando, quizá, la materia penal y sancionadora en la que dicho principio alcanza mayor rigor por la propia naturaleza de aquellas (y por la entrada en juego, en este ámbito, del principio de tipicidad), aunque también en ellas se admite la colaboración reglamentaria¹².

1.2. El principio de legalidad

Si veíamos que el principio de reserva de ley vinculaba al Legislativo, conminándolo a regular determinadas materias a través del procedimiento legislativo constitucionalmente

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 83/1984, de 24 de julio (FJ 4º).

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 83/1984, de 24 de julio (FJ 4º).

¹¹ En contraposición a una reserva de ley relativa, hablaríamos de una reserva de ley absoluta en aquellos casos en los que quede encomendado a una ley formal la regulación completa de una determinada materia, rechazándose de forma taxativa la participación de la norma reglamentaria.

¹² El Tribunal Constitucional ha delimitado hasta dónde el Legislador puede remitirse al Reglamento en la regulación de la materia sancionadora en su Sentencia 97/2009, de 27 de abril, al señalar: «La garantía formal de reserva de ley, por su parte, aun cuando se manifiesta con cierta relatividad en el ámbito sancionador administrativo, por cuanto “no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley”, se traduce, en definitiva, en que “la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley” (STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2; resumiendo una doctrina reflejada, entre muchas otras, en las SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2; 341/1003, de 18 de noviembre, FJ 10; 132/2001, de 8 de junio, FJ 5; y 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4)».

previsto; por su parte, el principio de legalidad vincula a la Administración¹³, y como afirma MAZORRA MANRIQUE, se refiere a la exigencia de la cobertura legal que se requiere a toda actividad administrativa. Pues es la ley la que confiere a la Administración la potestad de actuar, de tal forma que sin dicha atribución no puede hacerlo¹⁴. Así lo expresa el artículo 103 de la Constitución al decir que la Administración Pública actúa con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Esta vinculación de la Administración a la ley ha sido entendida por la doctrina mayoritaria en un sentido estricto, al considerar que la actuación de aquella no solo debe adecuarse a los límites impuestos por la ley, de tal forma que le esté permitida cualquier conducta o actividad siempre y cuando no esté expresamente prohibida por las normas; sino que la Administración solo puede realizar válidamente una determinada acción cuando cuenta con una habilitación legal previa para ello y en los términos expresamente previstos. Es la llamada teoría de la vinculación positiva, según la cual las normas son el fundamento previo y necesario de toda actividad administrativa¹⁵.

En la misma línea, GARCÍA-FRESNEDA GEA califica al principio de legalidad como «pieza esencial en la vertebración del Derecho Público», y acertadamente puntualiza que «toda la actividad del Estado ha de estar sometida a la voluntad de la ley y no a la de las personas que ejercen los cargos estatales»¹⁶. Por ello, cualquier comportamiento de los servidores públicos que se separe de las normas establecidas debe rechazarse por vulnerar, entre otros, el principio de legalidad.

Por otro lado, al referirnos al principio de reserva de ley veíamos como dicha reserva iba referida específicamente a normas con rango legal, es decir, a las que emanan de las Cortes Generales a través del procedimiento legislativo. Sin embargo, para algunos autores, este principio de legalidad que vincula a la Administración, supone el sometimiento pleno de aquella no solo a las leyes en sentido estricto, sino, como ha puntualizado NEVADO-BATALLA, a la totalidad del ordenamiento jurídico en su conjunto, independientemente de que la norma a considerar tenga atribuido rango formal de ley o un rango normativo inferior, incluidos los Reglamentos que elabora la propia Administración, garantizándose así el acierto de la actuación administrativa tanto en términos de legalidad como de atención al interés general¹⁷. En este sentido, SIMÓN ACOSTA diferencia entre principio de legalidad y principio de juridicidad. Según su teoría, el principio de legalidad supone el sometimiento de la Administración a la ley formal, es decir, a un tipo concreto de norma jurídica (es lo que nosotros hemos llamado principio de reserva de ley); mientras que el principio de juridicidad (para nosotros

¹³ Para MARTÍN QUERALT, J. (et al): *Curso de Derecho...* Op.cit., el principio de legalidad constituye la proyección del principio de reserva de ley en la esfera administrativa.

¹⁴ MAZORRA MANRIQUE, S.: “Cuestiones Polémicas del principio de reserva de ley tributaria”, en ÁLVAREZ DE LA ROSA, M y HERNANDEZ BRAVO, J. (Coord.): *Estudios sobre la Constitución Española. Libro homenaje a Gumersindo Trujillo Fernández*. Marcial Pons. Madrid, 2006. p.312.

¹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La administración pública y la ley”. *Themis, Revista de Derecho*, núm. 40 (2000), p. 229-236.

¹⁶ GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *Separación de poderes y...* Op. cit., p. 34.

¹⁷ NEVADO-BATALLA MORENO, P.T.: *Notas sobre Derecho Administrativo I*. Ratio Legis. Salamanca, 2001, p. 39.

principio de legalidad) es el que define la actuación administrativa como una función jurídica en sí misma, porque «la Administración es aplicación del Derecho Administrativo y por ello es inconcebible una actuación administrativa, imputable al Estado, si no está ordenada o permitida por una norma jurídica»¹⁸. Para este autor, el principio de legalidad es «una suerte de reserva de ley relativa» extensiva al conjunto del ordenamiento jurídico, que impide que existan normas contrarias a la voluntad de las Cortes Generales (ilegalidad) así como normas dictadas al margen de dicha voluntad (paralegalidad)¹⁹.

En definitiva, y tomando la expresión utilizada por CALVO ORTEGA, mientras que el principio de reserva de ley “mira al Legislativo”, obligándole a regular las materias amparadas por el mismo²⁰; el principio de legalidad se dirige a la Administración, que no puede actuar fuera de lo que las normas le autoricen expresamente.

2. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA. FUNDAMENTO, CONTENIDO Y ALCANCE

Si definiéramos como el fundamento último del principio de reserva de ley reconocido por la Constitución, el de garantizar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la participación de sus representantes frente a la actuación de los poderes públicos, resulta lógico pensar que las materias amparadas por dicho principio estén relacionadas precisamente con los derechos y libertades observados por la Norma Suprema.

Enfocando la cuestión hacia el ámbito del Derecho tributario, la reserva de ley aparece recogida, por un lado, en el artículo 31.3 de la Constitución, que se inserta dentro del Título Primero, que versa sobre “los derechos y deberes fundamentales”, en la Sección Segunda del Capítulo Segundo, titulada “De los derechos y deberes de los ciudadanos”. Dicho precepto establece que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Por otro lado, el mencionado principio se completa en el artículo 133.1 de la CE cuando, refiriéndose de forma expresa a las figuras tributarias, dispone que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”.

2.1. Fundamento

Por lo que respecta a la fundamentación del principio de reserva de ley en materia tributaria, desde un primer momento, se localizó en el principio de autoimposición o consentimiento de los impuestos que surge con el nacimiento de los Parlamentos, basándose en el lema básico del parlamentarismo inglés “*no taxation without representation*”, según el cual los poderes públicos no pueden exigir a los ciudadanos el pago de impuestos sin que aquellos hayan otorgado previamente su consentimiento a

¹⁸ SIMÓN ACOSTA, E.: “Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en el Derecho Tributario”, en BAEZ-MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D. (Coord.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo I*. Aranzadi Thomson-Reuters. Cizur Menor, 2010, p. 301.

¹⁹ SIMÓN COSTA, E.: *Ibidem*, p. 303.

²⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de derecho financiero...* Op. cit., p. 60.

dicha imposición a través de sus representantes, lo que en la actualidad implica que exista una ley formal aprobada por las Cortes Generales que regule la prestación de carácter público de que se trate²¹. Unido a esta exigencia de autoimposición, para PEREZ ROYO en sus inicios históricos el principio de reserva de ley funciona de manera más acusada como garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano²².

Además de esta función garantista estrictamente individual, hoy en día, la reserva de ley tributaria cumple con otras exigencias, tales como la de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria (función colectiva o democrática); la de garantizar la igualdad básica o un tratamiento uniforme para todos los contribuyentes, función esta que ha sido destacada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 19/1987 al expresar que «consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles»; y, por último, la exigencia de seguridad o certeza jurídica, desde la convicción de que el predominio de la ley frente a las disposiciones reglamentarias beneficia a esta certeza del derecho y favorece el conocimiento preciso de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

2.2. Contenido y alcance

En otro orden de cosas, si bien no cabe duda de que la disciplina tributaria se encuentra dentro de las materias afectadas por la reserva de ley establecida en nuestra Constitución, como acabamos de ver, sí ha resultado algo más incierto o confuso el tema relativo al contenido de dicho principio en este ámbito, ya que nuestra Ley fundamental no se ha ocupado de tales extremos.

En este sentido, es doctrina sentada que el principio de legalidad tributaria implica solamente a los elementos esenciales del tributo. El Tribunal Constitucional, de manera reiterada, ha señalado que «la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la tributación: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria»²³.

Lo que no ha llegado a puntualizar nunca el Tribunal es cuáles son esos elementos esenciales del tributo que merecen resultar amparados por la reserva de ley contenida en el art. 31.3 de nuestra Constitución. De tal manera que ha sido la doctrina quien se ha encargado de determinar qué elementos son dignos de tal calificación. En palabras de PÉREZ ROYO, «deben entenderse comprendidos, en todo caso, los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a

²¹ No podemos olvidar que la Constitución ha incluido dentro del ámbito material del principio de reserva de ley no solo a los tributos, sino que se refiere al concepto más amplio de prestación patrimonial (incluso personal) de carácter público.

²² PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Civitas. Navarra, 2017, p. 73.

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 4º).

su entidad (o cuantificación)»²⁴. Esto es, aquellos elementos que identifiquen el nacimiento de la obligación (hecho imponible o presupuesto del tributo), quién está sujeto a la misma (contribuyente, responsable, sustituto, retenedor...) y cómo se cuantifica (base imponible, tipo de gravamen y cuota).

Por su parte, quedarían fuera del ámbito del principio de reserva de ley otros aspectos del tributo de carácter formal o procedimental, tales como el lugar de pago, los plazos o la forma, pues como ha apuntado ROMERO FLOR, se trata de «prestaciones accidentales de hacer», que conforman la esfera habitual o típica de la normativa reglamentaria²⁵.

De otro lado, y en relación con el alcance o profundidad que se reconoce a la reserva de ley tributaria en conexión con el contenido afectado por la misma que acabamos de definir, la doctrina ha entendido de forma unánime que la expresión utilizada por la Constitución “con arreglo a la ley” hace referencia a una reserva de ley relativa, siguiendo la línea marcada por el Tribunal Constitucional al referirse a la reserva de ley desde un punto de vista genérico que veíamos al principio del capítulo. Ello significa que, si bien solo queda reservada a la ley la creación de los tributos y la regulación de los elementos esenciales de los mismos, como hemos visto hace un momento, a la ley solo se le exige el establecimiento de los principios y criterios fundamentales relativos a dicho contenido, pudiéndose regular el resto de la materia tributaria por una norma de rango reglamentario. En estos términos se ha expresado el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, subrayando que «se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3, por ejemplo)»²⁶.

De esta forma, la reserva de ley tributaria no afecta por igual a todos los elementos del tributo, aun cuando se trate de esos elementos esenciales que antes hemos identificado. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo ha dejado claro que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando se trata de regular el hecho imponible de un tributo, pero se admite cierta flexibilización a la hora de regular otros elementos como la base imponible o el tipo de gravamen²⁷.

La conclusión a la que llegamos conforme a las teorías expuestas es que la reserva de ley en el ámbito tributario no parece amparar a la disciplina reguladora de los procedimientos de aplicación de los tributos y los plazos propios de los mismos. Sino que se centra en la figura tributaria en sí misma y, en concreto, en el establecimiento o creación de los tributos y los elementos esenciales que los conforman, dentro de los cuales tampoco

²⁴ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit. p. 76.

²⁵ ROMERO FLOR, L.M.: “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”, *Dixi*, núm. 18 (2013), p. 55.

²⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 102/2005, de 20 de abril (FJ 3º).

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2014, Rec. 2623/2009 (FD 4º).

parece encontrarse el plazo de presentación y pago de aquellos, pues como apuntábamos antes, la doctrina ha considerado estos extremos como materia propia del reglamento. Podría decirse, en definitiva, que la reserva de ley tributaria solo alcanza al contenido de lo que en el ámbito académico se ha llamado la parte especial del Derecho tributario, mientras que toda la materia perteneciente a la parte general de dicha disciplina no encuentra acogida en la mencionada reserva de ley tributaria.

Sin embargo, esto no quiere decir que los procedimientos tributarios no se puedan encontrar protegidos por otra reserva de ley constitucional diversa de la tributaria como vamos a ver a continuación.

3. APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

En efecto, no podemos pasar por alto que los procedimientos tributarios constituyen una especie dentro del género de los procedimientos administrativos, cuya competencia corresponde a la Administración tributaria y que, aun contando con una normativa específica, no dejan de estar sometidos, aunque de manera supletoria, a las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, tal y como disponen el artículo 97 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y la disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Es por ello que, con relación a las normas reguladoras de los procedimientos tributarios, debemos hacer referencia a la reserva de ley en materia de procedimientos administrativos, es decir, la reserva de ley que con carácter general para todos los procedimientos administrativos recoge la Constitución en su artículo 105:

«La Ley regulará: [...] c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado».

3.1. El procedimiento reglado como garantía de la sujeción a la legalidad de la actuación administrativa y su correcto desarrollo

Como venimos exponiendo, la actuación administrativa en su conjunto se encuentra sujeta a una serie de exigencias y condicionantes legal y reglamentariamente establecidos que determinarán la validez de su proceder. Entre estos requerimientos normativos la obligada sujeción de la actuación administrativa a un estricto y riguroso procedimiento supone uno de los elementos fundamentales del sistema garantizador que diseña el Derecho Administrativo evitando cualquier actuación de plano o por la vía de hecho.

En este sentido, el procedimiento administrativo aparece como un requisito formal de los actos administrativos, alzándose como el medio a través del cual las Administraciones Públicas los elaboran y garantizando la legalidad de las resoluciones que ponen fin a los mismos. Como ha indicado BARRERO RODRÍGUEZ, ello significa que los actos administrativos que se hayan producido siguiendo el procedimiento legalmente establecido tenderán a ser conformes con el ordenamiento jurídico y a adecuarse a la

satisfacción de los intereses generales a los que toda actividad administrativa debe servir (artículo 103.1 CE)²⁸.

Es decir, el procedimiento se erige en condición de validez de los actos administrativos, de forma que la vulneración del procedimiento establecido puede determinar la nulidad de pleno derecho de los actos que hubieran sido dictados [tal y como establece el artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015]. Por el contrario, aquellos actos que traigan causa de un procedimiento correctamente sustanciado, además de presumirse válidos y ajustados a la legalidad, contribuirán a la satisfacción del interés general y serán prueba del acierto de la actuación administrativa desde un punto de vista de la atención a ese interés público.

A partir de tales afirmaciones, podemos constatar tres funciones básicas que cumple el procedimiento administrativo:

- En primer lugar, confiere al ciudadano y a la propia Administración una garantía de legalidad de la actuación llevada a cabo por esta última, asegurando el correcto desempeño de la función encomendada a los empleados públicos por la objetivación de las decisiones que se adoptan y, por ende, eliminando la posibilidad de que los actos derivados de dicha actividad se hallen sujetos al arbitrio de aquellos.

- En segundo lugar, el procedimiento democratiza el proceso de toma de decisiones al permitir la participación del ciudadano en la actividad administrativa, participación que viene garantizada por la propia Constitución cuando dispone en su artículo 105.c), como ya hemos tenido ocasión de observar, que, en el momento de regular el procedimiento administrativo, la Ley garantizará, cuando proceda, la audiencia del interesado.

- Por último, el procedimiento permite la satisfacción de las necesidades colectivas de forma rápida, ágil y flexible, conforme al principio de eficacia, ponderando el interés general al que debe servir toda actuación administrativa y el interés privado de los particulares concretos con quienes se sustancie un determinado procedimiento.

Téngase en cuenta que las distintas funciones expuestas operan de forma simultánea y complementándose entre sí, de forma que no puede cumplirse una sin las otras, destacando como elemento articulador entre ellas, el principio de legalidad del artículo 103.1 de la CE sobre el que descansa la exigencia de procedimiento, como pilar fundamental de la buena administración.

3.2. El procedimiento administrativo como materia reservada a la ley

Como ya hemos adelantado, la idea de que la regulación del procedimiento administrativo se encuentra sujeta al principio de reserva de ley (o, si se prefiere, al principio de legalidad en su acepción sinónima) nace del artículo 105.c) de la propia Constitución, más arriba reproducido.

El Tribunal Constitucional ha encontrado en este precepto una «"reserva de ley" auténtica o propia [...] como "garantía instrumental" del principio democrático», y ha explicado

²⁸ BARRERO RODRIGUEZ, C. (Coord.): *Lecciones de Derecho administrativo. Parte General*. Tecnos. Madrid, 2019.

que «se trata con ello de que las Administraciones Públicas ejerzan sus potestades con arreglo a procedimientos esencialmente determinados por las cámaras legislativas o, al menos, por normas gubernamentales con rango legal (decreto-ley y decreto legislativo)»²⁹.

Al igual que ocurría con la reserva de ley tributaria, resulta indispensable determinar si este principio de legalidad al que se somete la regulación del procedimiento administrativo alcanza a la totalidad de los elementos configuradores del mismo o solo a aquellos que se consideren esenciales. Doctrina y jurisprudencia se han decantado por esta segunda posibilidad, siguiendo la línea de la reserva de ley relativa a la que venimos refiriéndonos en términos generales. De manera que solo aquellos aspectos sustanciales o fundamentales del procedimiento deben regularse por ley, mientras que el resto, de carácter complementario o accesorio, por consiguiente, podrán remitirse a la legislación complementaria³⁰.

No obstante, si atendemos a la justificación sobre la que descansa la calificación como relativa de la reserva de ley en materia tributaria, que encontrábamos en la literalidad del artículo 31.3 de nuestra Norma Fundamental cuando utiliza la expresión «con arreglo a la ley»; puede observarse cómo la letra del artículo 105.c) que recoge el principio de legalidad en materia de procedimiento administrativo se expresa en otros términos al disponer que «la ley regulará», entre otras materias, el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos.

Podría ponerse en duda el hecho de que se otorgue la misma significación a ambas expresiones del legislador constituyente, pues en cierto modo, parecería que la locución «la ley regulará» empleada para referirse al procedimiento administrativo encarnara un mandato más contundente y completo para el legislador, que la de «con arreglo a la ley» que se utiliza para la reserva legal en el ámbito de los tributos. En cualquier caso, no entra dentro de los propósitos de este trabajo cuestionar este asunto, máxime cuando el Tribunal Constitucional ha sido tajante a la hora de apreciar una reserva de ley relativa en relación con la regulación del procedimiento administrativo propiamente dicho, al referirse a la reserva de ley establecida en el 105.c) CE como una «regla constitucional que no impone una reserva plena o absoluta»³¹.

Pero es que, en definitiva, a la hora de determinar el alcance del principio de reserva de ley, no ya referido a un ámbito material concreto sino desde un punto de vista general, recordemos que resulta pacífico en la doctrina y la jurisprudencia el considerar que de suyo toda reserva de ley es relativa en cuanto que admite siempre, en mayor o menor medida, la colaboración de las normas reglamentarias a la hora de regular las materias de que se trate. Eso sí, en el bien entendido de que la potestad reglamentaria queda

²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 55/2018 de 24 de mayo (FJ 6º).

³⁰ En este sentido se pronuncian, entre otros, PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit. p. 244, ESCUÓN PALOP, C.: *Curso de Derecho Administrativo. Parte general*. Tirant Llobrich. Valencia, 2011. p. 203, y REBOLLO PUIG, M. y VERA JURADO, D.J. (Dir.): *Derecho Administrativo. Tomo II. Régimen Jurídico Básico y Control de la Administración*. Tecnos. Madrid, 2018.

³¹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 341/1993, de 18 de noviembre (FJ 9º).

restringida a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades contempladas en la Constitución o en las leyes³².

3.3. Los plazos como elemento esencial del procedimiento administrativo

De acuerdo con lo expuesto, se trata, por tanto, de reflexionar sobre cuál deba ser el aspecto formal que se otorgue a la regulación de los plazos de los procedimientos en materia tributaria, que es el tema que nos ocupa, si obedece o, al menos, debiera obedecer, al principio de reserva de ley relativa establecido en nuestra Constitución, porque ciertamente tales plazos puedan considerarse como uno de los elementos esenciales de los procedimientos administrativos en general, y tributarios, en particular.

En este sentido, a diferencia de lo que ha ocurrido con la reserva de ley en materia tributaria, en relación con la cual, jurisprudencia y doctrina se han ocupado sobradamente de determinar qué elementos del tributo se califican como esenciales y, por consiguiente, su regulación debe llevarse a cabo mediante ley, por lo que se refiere a la reserva de ley en materia de procedimiento administrativo, ni la doctrina ni la jurisprudencia parecen haber prestado demasiada atención a desarrollar el contenido de la misma, más allá de afirmar que, efectivamente, se trata de una reserva de ley relativa que solo alcanza a los elementos esenciales del procedimiento, pero sin llegar a definir cuáles son esos elementos.

Llegados a este punto, puede resultar conveniente observar qué ha hecho el legislador ordinario en relación con este asunto. En lo que atañe al procedimiento administrativo común, la Ley 39/2015, regula los derechos y garantías mínimas que corresponden a todos los ciudadanos respecto de la actividad administrativa y lo hace, como se describe en su exposición de motivos, de acuerdo con un marco constitucional delimitado por: el artículo 103 CE, «que establece los principios que deben regir la actuación de las Administraciones Públicas, entre los que destacan el de eficacia y el de legalidad, al imponer el sometimiento pleno de la actividad administrativa a la Ley y al Derecho»; el artículo 105, al que ya hemos tenido ocasión de referirnos, «que establece que la Ley regulará la audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la Ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten, así como el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia a los interesados»; y, al fin, el artículo 149.1.18º CE, que atribuye al Estado la competencia para regular el procedimiento administrativo común.

La materialización de estos principios se produce en la configuración legal de un procedimiento administrativo, constituido por una serie de cauces formales que han de garantizar el adecuado equilibrio entre la eficacia de la actuación administrativa y la

³² VILAS ÁLVAREZ, D.: “Los principios de reserva de ley, de jerarquía normativa y de competencia. Nulidad de pleno derecho de las disposiciones administrativas por infracción de tales principios. La inderogabilidad singular de las disposiciones generales. La impugnación de los Reglamentos”, en BUENO SÁNCHEZ J.M. (et al) (Coord.): *Lecciones Fundamentales de Derecho Administrativo (Parte General)*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2018. p. 138.

imprescindible salvaguarda de los derechos de los ciudadanos, derechos que además deben ejercerse en condiciones básicas de igualdad en cualquier parte del territorio, con independencia de la Administración con la que se relacionen sus titulares.

Teniendo en cuenta este último factor, la regulación contenida en la Ley 39/2015 es el resultado del ejercicio por parte del Estado de una competencia básica que le habilita para establecer los elementos esenciales que garanticen un régimen jurídico unitario aplicable a todas las Administraciones Públicas³³. A partir de esta idea, no nos parece desatinado deducir que la regulación contenida en la Ley 39/2015 en relación con el procedimiento administrativo común abarca los elementos esenciales del mismo, cumpliendo, así, con las imposiciones constitucionales ya comentadas. Es decir, una primera aproximación al concepto de elemento esencial del procedimiento administrativo podríamos encontrarla en las materias reguladas por esta Ley.

En este sentido, la Ley 39/2015 dedica un capítulo completo, el Capítulo II dentro del Título II, a los «*Términos y plazos*» y dispone en primer lugar la obligatoriedad de los términos y plazos establecidos en su propio articulado o «en otras leyes» tanto para las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas competentes para la tramitación de los asuntos, como para los interesados en los mismos (artículo 29). Esta exigencia viene acompañada de las reglas de cómputo de dichos plazos (artículos 30 y 31), así como de la regulación los diversos efectos que pueden llegar a producirse debido a la no actuación en plazo de la Administración o de los interesados (artículos 24 y 25). Además, se impone a la Administración el inexorable deber de resolver y de hacerlo en un plazo máximo de tiempo (artículo 21), que podrá ser suspendido o ampliado cuando se den las circunstancias que vienen enunciadas de manera expresa en la propia ley (artículos 22, 23 y 32).

Todas estas previsiones contenidas en la Ley 39/2015 ahondan en la idea de que el tema de los plazos en el procedimiento administrativo constituye un elemento esencial del mismo. Y así ha sido valorado por el Tribunal Supremo, al manifestar «que constituye un principio rector del procedimiento administrativo la obligatoriedad de términos y plazos [...], que impone al ciudadano (y a la Administración) la carga de actuar tempestivamente debiendo cumplir los plazos establecidos [...], pues representa una garantía sustancial del principio de seguridad jurídica»³⁴.

Ahora bien, atendiendo a la calificación que ha hecho el Tribunal Constitucional de la reserva de ley (o, si se prefiere, principio de legalidad) del artículo 105.c) de la CE como reserva relativa, que ya hemos tenido oportunidad de apreciar, debe aclararse que al Legislativo solo corresponde de forma imperativa la regulación de aquellos aspectos fundamentales o principales relativos a los plazos, siendo admisible la colaboración

³³ LADO CASTRO-RIAL C. y BUENO SÁNCHEZ, J.M.: “El procedimiento administrativo: su naturaleza y fines. El procedimiento administrativo común: regulación legal y principios generales. Registros administrativos y archivos de documentos. Documentos públicos administrativos y copias. Aportación de documentos al procedimiento”, en BUENO SÁNCHEZ J.M. (et al) (Coord.): *Lecciones fundamentales...* Op. cit., p. 518.

³⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2009, Rec. 319/2008 (FJ 3º).

reglamentaria para la regulación por esta vía de otros aspectos secundarios que complementen el marco sustancial establecido por la ley.

A tenor de lo estudiado, podría concluirse que la regulación de los plazos de los procedimientos administrativos se encuentra sujeta al principio de legalidad, debiendo contenerse en normas con rango de ley, al menos, los principios o criterios que rijan dicha materia, y siendo lícita la participación de normas reglamentarias en la regulación de aquellos elementos que sean accesorios o incidentales, eso sí, siempre en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad, como repetidamente ha puntualizado el Tribunal Constitucional en sus resoluciones.

Estas apreciaciones son, sin lugar a duda, perfectamente predicables respecto de la regulación de los plazos en los procedimientos tributarios como especialidad de los procedimientos administrativos que son.

4. LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU CONVENIENTE INCLUSIÓN EN EL LISTADO DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

4.1. El principio de preferencia de ley

En relación con el contenido material de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución al que aludíamos al principio del capítulo, concluimos que la misma solo iba dirigida a los tributos en sí mismos, pero no alcanzaba a la obligación de presentar declaraciones o autoliquidaciones ni a la materia relativa a los procedimientos tributarios. Esta última, sin embargo, como se ha visto en el apartado anterior, encuentra acogida en el principio de reserva de ley contemplado en el artículo 105.c) del texto constitucional con alcance general para todos los procedimientos administrativos. Pero no puede decirse lo mismo en relación con la presentación de declaraciones y autoliquidaciones ni con la fijación del momento de pago, que han sido excluidas por la doctrina³⁵ del contenido del principio de reserva de ley tributaria por considerarse obligaciones formales de hacer y no elementos esenciales del tributo.

Como puede observarse, la disciplina tributaria se ve amparada por el principio de reserva de ley en sus distintas vertientes, aunque no de manera unitaria, sino fragmentada, encontrando acogida en algunas de las múltiples referencias a dicho principio que recoge la Constitución en distintos preceptos de su articulado, a saber, aquella que se ha denominado, justamente, reserva de ley tributaria y que solo alcanza a la creación de los tributos y la regulación de sus elementos esenciales (artículos 31.3 y 133.1); la reserva de ley en su vertiente procedimental, que aunque referida con carácter general a los actos administrativos incluye lógicamente a los procedimientos tributarios [artículo 105.c)]; y,

³⁵ CUBERO TRUYO, A.: “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, en ESCRIBANO LÓPEZ F. (Coord.): *Derecho Financiero Constitucional: Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*. Civitas. Madrid, 2001, p. 234, considera esta exclusión como «una idea no exenta de lógica y válida como encuadramiento del problema, aunque, en lo que tiene de simplificación, se nos antoja peligrosa. La ausencia de esencialidad en los aspectos formales o de gestión dista de poder ser asumida de modo incondicional».

al fin, la reserva de ley en materia sancionadora, que cubre a la disciplina tributaria sancionadora (artículo 25).

Puede que con la idea de ordenar de una forma más sistemática este principio de reserva de ley referido al ámbito tributario en su conjunto, la propia Ley General Tributaria, en su papel de «eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes»³⁶, se ha ocupado de elaborar un listado de materias reservadas a la ley en su artículo 8, que se rubrica, precisamente, “Reserva de ley tributaria” y que incluye materias de muy diversa naturaleza que difícilmente tienen encaje en el principio de reserva de ley tributaria en sentido estricto que hemos identificado como aquel referido expresamente al establecimiento de tributos y la concreción de sus elementos esenciales³⁷.

Atendiendo a la imposibilidad anteriormente expuesta de que el legislador ordinario disponga una auténtica reserva de ley, pues ya hemos visto que dicho principio tiene un encaje estrictamente constitucional y solo despliega de forma plena los efectos que le corresponden cuando la reserva venga establecida por una norma legitimada para ello, por ocupar la cúspide del sistema de fuentes, como nuestra Constitución (reserva material), un sector de la doctrina ha encontrado en este artículo 8 (igual que en el derogado artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963, al que sustituye) una manifestación del llamado principio de preferencia de ley, pero no una auténtica reserva de ley. Como ha explicado MENÉNDEZ MORENO «el principio de preferencia de ley no tiene rango constitucional, sino que se infiere de la regulación de una materia mediante normas con rango legal ordinario, por lo que otra ley posterior de ese mismo rango puede llevar a cabo su deslegalización. Lo cual significa, sin más, que se prefiere (pero no se reserva) la ley en la regulación de esos aspectos de la materia financiera o de cualquier otra»³⁸.

Otros autores, como CUBERO TRUYO, solo reconocen la preferencia de ley en aquellos casos en los que se regula por ley una materia que no está propiamente reservada a la ley. Sin embargo, la posibilidad consistente en que una ley diga que está reservado a la ley algo que constitucionalmente no lo está, solo sería una interpretación de la Constitución hecha por el legislador por valor puramente interpretativo, pero sin capacidad para alterar lo que está o no reservado a la ley. En este sentido, para este autor, el concepto de deslegalización debe quedar reservado para aquellos casos en los que una norma con rango de ley regula una materia no reservada a la ley y esa misma norma u otra posterior señala que esa materia podrá ser, en lo sucesivo, regulada por normas reglamentarias, evitando así la congelación de rango, esto es, deslegalizando lo que había sido elevado a rango legal. Ahora bien, en el caso de derogación de una “reserva de ley” contenida en

³⁶ Así se define a sí misma la Ley General Tributaria en su propia exposición de motivos.

³⁷ La Ley General Tributaria de 1963 ya incluía una lista de materias cuya regulación quedaba reservada a la ley en su artículo 10, aunque en este caso, la falta de una norma superior como la Constitución, justificaba, en cierto modo, la existencia de un precepto como este.

³⁸ MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Civitas. Cizur Menor, 2019.

una ley formal, simplemente habría que hablar de derogación de la reserva de ley impropia, más que de deslegalización³⁹.

En cualquier caso, es claro que el legislador ordinario no puede vincular al legislador futuro, quien puede derogar sus propios preceptos, por lo que una reserva de ley contenida en una ley ordinaria no resulta admisible desde el punto de vista de la utilidad o finalidad que se le predica como principio constitucional. Ahora bien, mientras dicha preferencia no desaparezca del texto de la ley que la establezca y funcione, podría reconocerse que la misma surte un efecto específico de reserva o congelación de rango, impidiendo la regulación de un elemento o aspecto concreto por el Poder Ejecutivo. En este sentido, CALVO ORTEGA ha constatado que la preferencia de ley «juega un papel importante en términos de estabilidad normativa y seguridad jurídica» y explica que «una materia no cubierta por la reserva de ley, pero sí por la preferencia encuentra una resistencia psicológica importante en la opinión pública para su deslegalización, lo que resulta en definitiva positivo»⁴⁰.

Quiere decirse, a fin de cuentas, que la reserva de ley a que alude el artículo 8 de la LGT, en el mejor de los casos, no establece más que una preferencia de ley para las materias que relaciona, la cual solo puede alcanzar plena eficacia si las mismas son efectivamente reguladas mediante una ley. Pero su mera inclusión en el listado de dicho precepto en ningún caso va a comportar la obligación de que tales materias tengan que regularse por ley, sencillamente, porque el legislador no tiene potestad para imponer tal exigencia. Cosa distinta es que, en aras de conservar la máxima coherencia dentro del ordenamiento tributario, el propio legislador quiera otorgar al citado precepto una capacidad de disposición que en realidad no tiene y, a través de la regulación por ley de las materias contenidas en este, haga efectiva la preferencia de ley.

De todas maneras, como veremos enseguida, coincide que la mayor parte de los elementos comprendidos en él sí que gozan de la protección del principio constitucional de reserva de ley o de legalidad y, por consiguiente, deberán regularse mediante ley formal. Pero debemos insistir en que dicha exigencia deriva de la Constitución y no de lo dispuesto por el artículo 8 de la LGT.

En atención a todo ello, resultaría conveniente, a nuestro juicio, una adaptación del título del precepto a la tesis que acaba de exponerse, que, de hecho, encuentra una aceptación mayoritaria por parte de la doctrina, lo que conllevaría su modificación con la finalidad de dejar de hacer referencia a una reserva de ley que la Ley General Tributaria no puede hacer.

4.2. El contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria

En relación con el listado de materias que recoge el artículo 8 de la LGT, la doctrina mayoritaria lo ha considerado como interpretativo del mandato constitucional, acerca de lo que debe entenderse por establecimiento de los tributos⁴¹, aunque, como venimos

³⁹ CUBERO TRUYO, A.: “La doble relatividad...”. Op. cit. pp. 241-242.

⁴⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...* Op. cit., p. 60.

⁴¹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit., p. 78.

sosteniendo, no debe tomarse dicho precepto en el sentido de desarrollar en su integridad el artículo 31.3 de la Constitución, ya que no puede hacerlo desde su posición de ley ordinaria dentro del ordenamiento⁴², pues la interpretación de la Norma Suprema únicamente corresponde al Tribunal Constitucional, aunque dicha labor solo pueda ser ejercida a medida que se le vayan planteando las dudas específicas de constitucionalidad⁴³.

Sin embargo, si se observa la lista contenida en el citado precepto, puede advertirse que se incluyen materias de muy diversa naturaleza y no todas pueden encontrar su justificación en la reserva de ley de la materia tributaria propiamente dicha que hace nuestra Constitución (artículos 31.3 y 133.1), quiere decirse con esto que no todas hacen referencia al establecimiento de tributos ni a sus elementos esenciales, de acuerdo con su acepción más estricta que ha sido estudiada en el apartado correspondiente de este capítulo.

Ahora bien, no deja de ser menos cierto que algunas de las materias incluidas en el mencionado artículo 8 sí encajan dentro de otras reservas de ley constitucionales relacionadas con disciplinas distintas de la tributaria, como pueden ser la sancionadora o la procedimental⁴⁴.

En este sentido, podemos entender que derivan del mandato constitucional del artículo 31.3 las siguientes materias:

- La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (letra a).
- Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo (letra b).
- La fijación de los obligados tributarios, haciendo explícita mención a los responsables (letra c).

⁴² MARTÍN QUERALT, J. (et al): *Curso de Derecho...* Op. cit. p.130, lamenta que la Constitución no haya sido más explícita a la hora de formular la reserva de ley tributaria, haciendo referencia solamente al “establecimiento” de los tributos y dejándose atrás otras expresiones que debieran acompañara a esta, como el “régimen jurídico” o la “exigencia” de los tributos. En este sentido alaba la labor de la doctrina y la jurisprudencia a la hora de interpretar las palabras del legislador constituyente, incluyendo en la reserva de ley tributaria no solo el establecimiento de los tributos en sentido estricto, sino también la configuración de los elementos esenciales de aquellos ya que «establecimiento de un tributo, en definitiva, supone cuando menos definir sus elementos esenciales. Lo contrario, amén de un sofisma, supone vaciar de contenido el mandato constitucional». Y por ello mismo, también elogia el hecho de que la Ley General Tributaria se haya ocupado de establecer un listado de materias que, en todo caso, deben regularse por ley.

⁴³ CUBERO TRUYO, A.: “La doble relatividad...”. Op. cit. p. 243.

⁴⁴ Con respecto al listado que establecía el art. 10 de la LGT de 1963, pero con la misma validez con relación al actual art. 8, decía FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental de Derecho Tributario: la reserva de ley”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104 (1999), pág. 717, que «(...) no todas las materias recogidas en este precepto son reconducibles al concepto constitucional de "establecimiento" de tributos o de beneficios fiscales. En rigor, sólo las letras a) y b) constituyen un desenvolvimiento de las exigencias del principio de reserva de ley, mientras que las demás aluden a otras materias cuya regulación por ley ha de fundarse en criterios distintos, tributarios o extratributarios (...)

- El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales (letra d).
- El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora (letra e).
- Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos (letra j).
- La condonación de deudas y la concesión de quitas (letra k).

Los elementos que acabamos de mencionar, a pesar de obedecer a la posición autónoma del legislador, no hacen sino concretar en un texto legal las manifestaciones doctrinales y jurisprudenciales acerca del contenido de la reserva de ley en materia tributaria que se referían al establecimiento del tributo junto con la configuración de sus elementos esenciales. De esta manera, atendiendo al artículo 8 de la LGT, deben regularse por ley el nacimiento de la obligación tributaria principal (hecho imponible y devengo), así como la obligación de realizar pagos a cuenta y las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos (que aparecen como un subtipo de obligación tributaria con su propio presupuesto de hecho); también deben regularse mediante ley la determinación de los obligados tributarios, incluidos los responsables, los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (base imponible, base liquidable, tipo de gravamen), las exenciones y cualquier tipo de beneficio fiscal y, por último, la extinción total o parcial de la obligación tributaria mediante la condonación o la concesión de quitas.

Ciertamente, no era necesario que la Ley General Tributaria se ocupara de hacer estas previsiones para que los elementos que acabamos de mencionar fueran forzosamente regulados por una ley formal, pues en realidad no existe innovación normativa alguna al tratarse de materias cubiertas por la reserva de ley tributaria que ya establece la Constitución⁴⁵. No obstante, desde nuestra perspectiva, y teniendo en cuenta que la determinación del contenido de dicha reserva legal se ha debido, como ya se ha comentado en ocasiones anteriores, a las aportaciones doctrinales sobre el particular, su inclusión en un instrumento normativo de la envergadura e importancia de la Ley General Tributaria contribuye a dar visibilidad y claridad a una máxima tan fundamental dentro del ordenamiento tributario como es el principio de reserva de ley.

⁴⁵ Téngase en cuenta que, en lo que se refiere a los incentivos fiscales, sí parece que el legislador ha querido seguir a la doctrina al incluir como materia “reservada” a la ley, no solo el establecimiento de los incentivos fiscales, sino también su modificación, supresión y prórroga, y ello en contra del criterio constitucional expuesto en la polémica sentencia 6/1983, de 4 de febrero, según el cual solo está reservado a la ley “el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo” (FJ 6). Puede decirse, por tanto, que en este caso sí estamos ante una auténtica preferencia de ley, habida cuenta de que atendiendo a la interpretación que el Tribunal Constitucional hace del artículo 133.3 de la Carta Magna (“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”), tales extremos no se encuentran amparados por el principio de reserva de ley constitucional, de manera que su obligada regulación por ley nace de esta preferencia de ley del artículo 8 de la LGT.

Por otro lado, el legislador ordinario ha considerado, a fin de completar el contenido del artículo 31.3 de la Constitución, que, atendiendo a razones diversas, deben regularse también mediante ley otros aspectos. Así, el precepto incluye la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta (letra h). Este apartado está haciendo referencia a obligaciones formales de hacer que persiguen, por un lado, facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, y por otro, organizar de manera más efectiva las actividades de control de dichas obligaciones por parte de la Administración tributaria. En definitiva, no se trata de ningún elemento esencial del tributo, por cuanto este puede existir en su integridad prescindiendo de tales formalidades. Precisamente por ello, al configurar el contenido de la reserva de ley tributaria, la doctrina se había ocupado de excluir de su ámbito todo tipo de obligaciones formales.

Sin embargo, para el contribuyente sí que constituyen un elemento de fundamental importancia, pues se trata, nada menos, de cómo dar cumplimiento a sus obligaciones con el fisco, algo que puede llegar a adquirir una relevancia similar a la de la obligación material a cumplir en sí misma, máxime cuando en la configuración actual de las relaciones entre la Administración y el contribuyente basadas en un sistema de autoliquidación, ambas exigencias llegan a confundirse, pues aquel no solo debe satisfacer el importe de la deuda tributaria (obligación tributaria principal), sino también presentar correctamente la declaración o autoliquidación en la que aquella venga determinada (obligación formal) y, solo así, podrá considerar cumplida su obligación de forma completa. Es más, atendiendo a los efectos que derivan de la falta de cumplimiento de tales obligaciones, se reviste de mayor relevancia a la de presentación de declaraciones y autoliquidaciones, pues la no presentación constituye una infracción tributaria que lleva aparejada su correspondiente sanción, mientras que si se cumple con la obligación formal pero no con la material, es decir, la sola falta de pago, no implica la comisión de una infracción, sino la apertura del periodo ejecutivo con la imposición de los recargos e intereses de demora que puedan corresponder.

A consecuencia de ello, aplaudimos que el legislador haya considerado que tales obligaciones formales deban ser reguladas por una ley, a fin de garantizar, en la medida de lo posible, la estabilidad de las mismas dentro del ordenamiento tributario, contribuyendo a mejorar la seguridad jurídica de este.

En otro orden de cosas, el aludido artículo 8 incluye también a las infracciones y sanciones tributarias, haciendo referencia, por un lado, al establecimiento y modificación de las mismas (letra g); y, por otro, a la condonación o la concesión de moratorias y quitas respecto de las sanciones que lleguen a imponerse (letra k). Como avanzábamos, tales materias se encuentran amparadas por la reserva constitucional de ley establecida en el artículo 25.1 de nuestra Norma Fundamental, por lo que su inclusión en el listado que analizamos obedece a las mismas razones que referíamos en atención al establecimiento de tributos y la regulación de sus elementos esenciales. De esta manera, sin constituir ninguna novedad del legislador ordinario, se trata de recoger en una misma norma todas las disciplinas de la materia tributaria cuya regulación deba quedar reservada a la ley, se

encuentren o no amparadas por la reserva de ley en materia tributaria que establece la Constitución.

Otra de las materias que se comprenden en el artículo 8 de la LGT es la relativa al establecimiento y modificación de los recargos y la obligación de abonar intereses de demora (letra e). Como es sabido, recargos e intereses constituyen prestaciones accesorias que acompañan a las obligaciones tributarias (artículo 25 LGT) en aquellos casos en los que se les da cumplimiento en un momento posterior al debido, formando así parte, en tales supuestos, de la deuda tributaria junto con la cuota resultante de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta (artículo 58 LGT). Es decir, se impone a los contribuyentes el deber de abonar recargos e intereses cuando no cumplan a tiempo con el pago de sus obligaciones tributarias.

En nuestra opinión, varios son los argumentos que pueden esgrimirse a favor de considerar que tales elementos se encuentran amparados por el principio de reserva de ley constitucionalmente establecido. Por un lado, si bien a la vista de la jurisprudencia sentada tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional⁴⁶ no parece que pueda predicarse de tales conceptos su carácter sancionador, lo que directamente los insertaría en el ámbito de aplicación de la reserva de ley del artículo 25.1 de la Constitución al que acaba de aludirse, una parte importante de la doctrina sí advierte en ambas figuras cierta naturaleza sancionadora, por cuanto suponen un castigo al obligado tributario que paga tarde⁴⁷. Desde nuestra posición, compartimos esta postura y consideramos que, aunque mediante la imposición de los recargos e intereses tributarios puedan perseguirse fundamentalmente otros fines diversos del meramente punitivo y se procure incentivar un cumplimiento tempestivo de las obligaciones tributarias, por un lado; y resarcir a la Administración del cobro tardío de sus créditos, por otro; al fin, subyace un perjuicio económico para el contribuyente que no cumple en tiempo. Y, a nuestro entender, este matiz sancionador que se aprecia en su naturaleza motivaría la

⁴⁶ Aunque de la naturaleza y finalidad de ambas figuras nos ocuparemos en otro capítulo de esta tesis, adelantamos que, en el caso del interés de demora, ha sido reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo su carácter indemnizatorio y resarcitorio del retraso en el pago (asemejándolo al interés regulado en el ámbito del Derecho privado), excluyéndose de manera explícita un posible carácter sancionador (Sentencia de 17 de abril de 2009, en el Recurso 2615/2004). En cuanto a los recargos tributarios, el debate sobre su naturaleza ha sido algo más extenso (podría decirse, incluso, que no es un asunto cerrado), si bien, también se ha rechazado por la jurisprudencia su carácter sancionador, haciendo valer su imposición automática (aunque esta automatización de su exigencia ha empezado a ser cuestionada, como tendremos ocasión de ver más adelante) sin necesidad de cumplir con las garantías propias de un procedimiento sancionador.

⁴⁷ En esta línea y respecto al interés de demora tributario, SARTORIO ALBALAT, S.: *Ley General Tributaria e interés de demora*. Marcial Pons. Madrid, 1999, p. 162, explica que «el interés de demora tributario representa una mayor indemnización o, en cuanto excede del interés legal del dinero, se convierte en una sanción de carácter penal con una finalidad represiva con lo cual es aplicable a los mismos el régimen jurídico que nuestro ordenamiento jurídico reserva a las sanciones». En relación con los recargos por presentación extemporánea, pero sin requerimiento previo, BOKOBO MOICHE, S.: «La naturaleza jurídica de los recargos tributarios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria». *Impuestos*, núm. 1 (2000), p. 7, señala que «es palpable la naturaleza «disuasoria» del recargo más propia de lo punitivo que de lo indemnizatorio.» Y, por último, sobre la naturaleza sancionadora de los recargos del periodo ejecutivo véase GALAPERO FLORES, R.: «Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación». *Impuestos*, núm. 5 (2008).

exigencia de una ley formal para su establecimiento en base, precisamente, al mencionado artículo 25.1 de la Constitución.

Otra justificación de su obligada regulación por ley puede encontrarse en su carácter accesorio respecto de las obligaciones tributarias. Si estas últimas son obligaciones *ex lege*, cuya creación está reservada a la ley, por cuanto se trata de prestaciones patrimoniales de carácter público que inciden directamente en la esfera patrimonial de los contribuyentes; las prestaciones accesorias a aquellas, que, en definitiva, aumentan el monto que estos deben abonar a la Hacienda Pública en cumplimiento de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deben contar con las mismas garantías para su creación, quedando así amparadas por la reserva de ley tributaria del artículo 31.1 de la Norma Suprema.

Por último, ambos conceptos se han considerado por alguna doctrina⁴⁸ como parte de la deuda tributaria total que puede llegar a ser exigida al contribuyente, entendiéndose que los mismos forman parte de ese contenido esencial de los tributos acogidos por la reserva de ley tributaria, al influir de manera directa en el aspecto cuantitativo de aquellos.

En última instancia, y acercándonos al tema que esencialmente nos ocupa, el artículo 8 de la LGT también ha incorporado a su catálogo ciertas materias que podemos considerar concernientes a los procedimientos tributarios. Son las siguientes: las presunciones que no admiten prueba en contrario, la concesión de moratorias, la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa, los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente y los plazos de prescripción y caducidad.

En materia de prueba, según el último inciso de la letra a) del artículo 8, deben regularse por ley el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. Esta previsión tiene su origen en los derogados artículos 1.249 y siguientes del Código Civil que solo admitían las presunciones establecidas por ley y no por otros instrumentos normativos, si bien este precepto se refería tanto a las presunciones *iuris et de iure* como a las presunciones *iuris tantum*. En la actualidad, es el artículo 385 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, el que hace referencia a las presunciones establecidas por la ley en el mismo sentido que sus predecesores. En consonancia con ello, el artículo 108.1 de la LGT indica que “las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.”

Como ha criticado alguna doctrina, si se lee en sentido contrario el tenor de la letra a) del artículo 8 que estamos examinando, que se refiere exclusivamente a las presunciones *iuris et de iure*, puede interpretarse como una deslegalización de la regulación de las presunciones *iuris tantum*, lo que, como ha apuntado PÉREZ ROYO, supondría dejar a la norma reglamentaria el mandato sobre un elemento tan esencial del procedimiento

⁴⁸ PLAZA JABAT, M.S.: “Las fuentes del ordenamiento tributario”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley, 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004, p. 117.

administrativo como es la inversión de la carga de la prueba. Sin embargo, algunos autores, como PLAZA JABAT, consideran que esta omisión queda salvada por el artículo 106 de la propia LGT que remite a las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil sobre medios y valoración de la prueba, normas que, como acaba de verse, velan por el establecimiento por ley de toda clase de presunción⁴⁹. Aunque dos artículos más tarde, como acabamos de ver, vuelve la LGT a reproducir la reserva de ley para las *iuris et de iure* (artículo 108.1). En nuestra opinión, aunque pudiéramos encontrar una solución en esta última interpretación, no deja de ser defectuosa (por inexplicablemente incompleta) la redacción de esta letra a) del artículo 8 de la LGT, pues lo deseable hubiera sido que el legislador hiciera referencia también a las presunciones *iuris tantum*, manteniéndose desde el principio en la misma línea del régimen de presunciones establecido por la normativa civil a la que luego, precisamente, remite, y liberando a la doctrina de la tarea de buscar una interpretación que sortee posibles conclusiones desatinadas.

En cuanto a la concesión de moratorias, llama la atención que el artículo 8 de la LGT las incluya entre las materias que deben regularse por ley, cuando no hace lo mismo con el establecimiento de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es decir, si bien la fijación inicial de dicho plazo puede ser determinada por normas de rango reglamentario, su posible ampliación sí debe estar contemplada en una ley.

Hay que tener en cuenta que, para la concesión de dicha ampliación del plazo de cumplimiento, la normativa tributaria ha configurado un procedimiento administrativo específico, que será iniciado a instancia de los obligados tributarios que pretendan un aplazamiento del pago de sus deudas con el fisco, y finalizará con la resolución alcanzada por la Administración concediendo o denegando dicho aplazamiento. En consecuencia, este asunto encontraría cabida en la reserva de ley constitucional del artículo 105.c) relativa a los procedimientos administrativos.

Por lo que se refiere a la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa, su incorporación al listado del artículo 8 fue propuesta en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria elaborado en 2001 por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria a petición de la Secretaría de Estado de Hacienda⁵⁰. Su inclusión como materia reservada a la ley se explica en los siguientes términos: puesto que no “constituye materia propia del Reglamento el orden procesal, [...] hay que entender que corresponde, en todo caso, a la Ley la determinación de los actos administrativos y actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa, sin perjuicio, claro está, del desarrollo reglamentario correspondiente, sobre todo en los aspectos procedimentales.” Es decir, se atiende a la obligatoria regulación por ley del orden procesal en su conjunto, aunque, según el informe, sí procede dejar a la norma

⁴⁹ PLAZA JABAT, M.S.: “Las Fuentes del...”. Op. cit., p. 118.

⁵⁰ Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda. Julio de 2001.

reglamentaria la regulación de los aspectos procedimentales. Esta justificación podría considerarse confusa y, en cierto modo, desacertada, pues como es sabido, las reclamaciones económico-administrativas suponen una vía de revisión administrativa previa al ejercicio de la impugnación en vía jurisdiccional, que se sustancian a través del correspondiente procedimiento económico-administrativo. Por tanto, la distinción entre ordenamiento procesal, entendido como el conjunto de normas reguladoras del proceso jurisdiccional, y procedimiento administrativo que se hace en el informe podría tildarse de poco certera, pues en relación con las reclamaciones económico-administrativas nos encontramos, en todo caso, en el ámbito del procedimiento administrativo sin llegar a ascender a la esfera jurisdiccional.

Desde nuestra posición, entendemos que toda la disciplina relativa a la revisión en materia tributaria en su conjunto, y no solo la determinación de los actos impugnables en vía económico-administrativa, debería incluirse en el artículo 8 de la LGT, pues tanto los procedimientos especiales de revisión, como el procedimiento económico-administrativo, en su calidad de procedimientos administrativos, ya se encuentran amparados por el principio de reserva de ley reconocido en el artículo 105.c) de la Constitución, por lo que la incorporación únicamente de la determinación de los actos impugnables en vía económico-administrativa al artículo 8 resulta del todo incompleta, no añadiendo nada nuevo a lo que ya estableciera el texto constitucional al imponer el principio de legalidad en la regulación de los procedimientos administrativos y dejándose atrás parte de su contenido esencial.

Otro de los elementos incluidos en el listado del artículo 8 es el relativo a los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente, que se trata de una función propia de los órganos de inspección reconocida en el artículo 141 de la LGT. En la actualidad, este régimen de intervención reviste una especial utilidad en el ámbito de la inspección de Aduanas e Impuestos Especiales. En principio, lo que se encuentra reservado a la ley es la determinación de los supuestos en que pueda establecerse dicho régimen de intervención permanente, a partir de ahí, la regulación del régimen en sí parece que pueda desarrollarse a través de normas de rango reglamentario⁵¹. No obstante, en el bien entendido de que este régimen de intervención constituye una actividad de control tributario sujeta a un procedimiento administrativo determinado, al que, de hecho, se prevé que le sean de aplicación las reglas relativas al procedimiento de inspección en defecto de regulación expresa de una normativa específica, el mismo se encuentra sometido al principio de reserva de ley del artículo 105.c) de la CE.

⁵¹ Como, de hecho, ocurre en relación con las actividades de fabricación, transformación, manipulación, almacenamiento y venta de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, cuyo régimen de intervención se encuentra regulado en el del Reglamento de los Impuestos Especiales (aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio), previa habilitación legal por el artículo 15 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Téngase en cuenta que, si bien es posible la remisión al reglamento de la regulación de tal régimen, no resulta admisible una delegación en blanco, sin que la ley contenga un mínimo de contenido material que indique unos criterios mínimos que permitan acotar el desarrollo reglamentario, pues se estaría contraviniendo el principio de reserva de ley.

Por consiguiente, el legislador vuelve a cometer, a nuestro juicio, el mismo desacierto que en el caso anterior. En definitiva, se ocupa de incluir en el listado del artículo 8 de la LGT elementos de los procedimientos tributarios tan específicos como las presunciones como medio de prueba, y la determinación de los actos impugnables en vía económico-administrativa y de los supuestos en que pueda establecerse el régimen de intervención permanente, perdiendo una oportunidad de oro para identificar el contenido esencial de los procedimientos tributarios que se encuentra amparado por la reserva de ley constitucional referida a la actividad administrativa, y que, como ya advertíamos, no ha sido definido ni por la jurisprudencia ni por la doctrina.

Por último, el artículo 8 de la LGT hace referencia, en su letra f), al establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. Puesto que los plazos de prescripción tributaria se refieren al ejercicio de las facultades de la Administración de determinar y exigir las deudas tributarias, las cuales se instrumentan a través de los procedimientos de aplicación de los tributos, que, a su vez, pueden terminar por caducidad, encontramos en esta letra f) la única referencia a materias relacionadas con el objeto principal de este trabajo.

Si aceptamos la teoría de que el artículo 8 de la LGT establece una preferencia de ley para la regulación de las materias que enumera, la inclusión de los plazos de prescripción y caducidad implica que los mismos deban regularse por ley, al menos, en tanto no se modifique el contenido de aquel, eliminando del mismo dichos elementos. Aunque los mismos, de ser considerados como elementos esenciales de los procedimientos tributarios, quedarían directamente amparados por el principio de reserva de ley en materia de procedimientos administrativos establecido por la Constitución, con independencia de su inclusión o no en el artículo 8 de la LGT, debiendo reservarse a la ley la regulación de, al menos, las bases o principios generales de ambas instituciones, en atención al carácter de relativa con que se ha calificado a dicha reserva constitucional de ley.

En efecto, decíamos en el apartado anterior que la disciplina relativa a los términos y plazos de los procedimientos administrativos y, por tanto, de los procedimientos tributarios, podía catalogarse como materia esencial de los mismos, lo que implica su obligada regulación mediante ley por el juego del principio de reserva de ley constitucionalmente establecido para los procedimientos administrativos. Ahora bien, ¿puede considerarse que los plazos de prescripción y caducidad forman parte de esa disciplina de términos y plazos de los procedimientos administrativos?

En relación con la prescripción, ni si quiera hace falta descender a la concreta materia de términos y plazos procedimentales, pues la prescripción es en sí misma un elemento esencial de la actividad administrativa en su conjunto. Como ha apuntado CUBERO TRUYO, la prescripción es el “prototipo de materia reservada a la ley” y “como condición fundamental para el ejercicio válido de las acciones dirigidas por la Administración hacia los contribuyentes o viceversa, le alcanzaría la exigencia de regulación legal de los procedimientos administrativos. A la vez, creemos que también quedaría inserto en una

interpretación lógica del artículo 31.3, como elemento esencial del tributo (en su diseño temporal, de la misma manera que lo es el devengo) o, si se prefiere, como elemento esencial de la relación tributaria”⁵².

Por su parte, tampoco cabe duda de que los plazos de caducidad tributaria tienen una relación directa con la duración de los procedimientos tributarios. Con carácter general, estos terminarán por caducidad cuando no exista una resolución de los mismos notificada dentro del plazo máximo de duración de aquellos, o lo que es lo mismo, dentro del plazo de caducidad. Por lo tanto, en Derecho tributario, cuando hablamos de plazos de caducidad nos estamos refiriendo, entre otras cosas, a los plazos de duración de los procedimientos, pues superados aquellos sin resolución expresa notificada, estos caducan (con las salvedades que quepa hacer en relación con el procedimiento de inspección). Por consiguiente, los plazos de caducidad se insertan, como es lógico, en el seno de la materia relativa a términos y plazos de los procedimientos tributarios, amparada por el principio de reserva de ley constitucional que recae sobre la regulación de los procedimientos administrativos en general [artículo 105.c) de la CE].

De lo expuesto hasta ahora, se infiere que el fundamento de la obligada regulación legal de los plazos de prescripción y de caducidad tributarias lo encontramos en el mencionado principio de reserva de ley del artículo 105.c) de la Carta Magna, al erigirse ambas figuras como esenciales, dentro de la materia administrativa procedimental. Pues, como ha declarado el Tribunal Supremo, la prescripción y la caducidad se configuran como mecanismos dirigidos a asegurar el logro de los principios constitucionales de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE) y buena Administración (artículo 103.1 de la CE). Y, en concreto, en lo que se refiere al postulado constitucional de seguridad jurídica, se pretende evitar dos clases de incertidumbres: por un lado, la referida al tiempo máximo de duración de un procedimiento; y, por otro, la concerniente al tiempo, también máximo, en el que un contribuyente debe soportar la expectativa sustantiva de liquidación de una deuda tributaria⁵³.

Siguiendo con la exigencia de regulación por ley de los institutos de la prescripción y la caducidad, cuya fundamentación acabamos de exponer, el artículo 8 de la LGT limita su llamada a la intervención legal al establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, por un lado, y a las causas de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, por otro. En este sentido, consideramos que por establecimiento de los plazos debe entenderse no solo la creación de un plazo de prescripción o caducidad para un supuesto de hecho específico, sino también la indicación expresa de la duración de dicho plazo. Ello se justifica en la función garantista que cumplen ambas figuras a la que acabamos de referirnos. Pues si se trata de otorgar seguridad jurídica a la actuación administrativa, resulta indispensable determinar los supuestos de prescripción y caducidad junto con la fijación del plazo máximo al que estos se sometan. La alternativa a esta interpretación pasaría por admitir la posibilidad de delegar a la norma reglamentaria la tarea de precisar dicho plazo de prescripción o caducidad, lo que, sin duda, restaría

⁵² CUBERO TRUYO, A.: “La doble relatividad...”. Op. cit., p. 236.

⁵³ Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020, Rec. 6770/2017 (FJ 5.º).

intensidad a ambas instituciones al possibilitarse la modificación de la duración de los plazos de manera mucho más flexible.

4.3. Propuestas para un nuevo contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria

A partir de lo expuesto en el apartado anterior, puede considerarse que el artículo 8 de la LGT está en disposición de cumplir con dos funciones diversas. Por un lado, la de recopilar las distintas materias correspondientes al ámbito del Derecho tributario que ya se encuentran sometidas al principio de reserva constitucional de ley en las distintas vertientes a las que ya nos hemos referido. Dentro de esta primera función recopilatoria, se integraría también la tarea de especificar el contenido de dichas materias que resultaría cubierto por la reserva de ley.

De esta manera, se daría cumplimiento a este primer cometido, con la inclusión en el precepto de los siguientes elementos:

- El establecimiento de tributos y la configuración de sus elementos esenciales, como materia inherente a la reserva de ley tributaria propiamente dicha, reconocida en el artículo 31.3 de la CE.
- El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias, desarrollando así la reserva de ley en materia sancionadora establecida por el artículo 25.1 de la CE.
- Los aspectos esenciales de los procedimientos tributarios, incluidos los relativos a la función de revisión, así como el procedimiento sancionador, todo ello en desarrollo del principio de reserva de ley que, en relación con el procedimiento administrativo, se ordena en el artículo 105.c) de la CE.

A nuestro juicio, los dos primeros elementos se encuentran incluidos en el actual artículo 8 de la LGT de manera adecuada, algo que no nos resulta especialmente extraño habida cuenta de la amplia atención que la doctrina y la jurisprudencia han dedicado a ambos aspectos, de manera que el legislador solo ha tenido que incorporar al texto de la ley un valiosísimo trabajo que ya estaba hecho.

En este punto, debe hacerse una importante precisión respecto de los recargos e intereses de demora. Como hemos tenido ocasión de examinar, ambos conceptos tienen cabida en el principio de reserva de ley atendiendo a razones diversas. Ahora bien, el devengo de los mismos se produce con motivo de un retraso en el pago de la deuda, de forma que el establecimiento de los recargos y la obligación de abonar intereses de demora que se incluyen el artículo 8 de la LGT no pueden regularse sin hacer referencia primero a un plazo para el cumplimiento de la obligación de pago, cuya vulneración es presupuesto de hecho necesario para el nacimiento de dichos recargos e intereses. Sin embargo, como se ha sostenido, el establecimiento de los plazos para el pago de los tributos no reviste ese carácter de esencial que le acomodaría bajo la protección del principio de reserva de ley tributaria, lo que implica la posibilidad de que la regulación de tales plazos se haga mediante normas de rango inferior a la ley. En definitiva, nos encontramos con que, si bien los plazos para el cumplimiento de la obligación de pago pueden regularse a través

del reglamento, los efectos del incumplimiento de dichos plazos, consistentes en el devengo de recargos e intereses exigibles junto con la deuda tributaria impagada, merecen una mayor legitimidad en su regulación, por cuanto afectan de manera directa a la esfera de libertad personal de los ciudadanos.

En relación con los aspectos esenciales de los procedimientos tributarios, sin embargo, hemos tenido oportunidad de ver cómo el legislador solo se ha ocupado de incluir elementos aislados y muy específicos, sin ninguna justificación clara o aparente. Es en este punto donde, a nuestro juicio y por lo que a este trabajo compete, se revelan las principales carencias del precepto. Desde nuestro punto de vista, carece de sentido que se incluya la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa y de los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente, y no se haga una referencia explícita a los elementos que deben considerarse esenciales dentro de los procedimientos tributarios.

En este sentido, nos parecería oportuno que se incorporaran al contenido del precepto los siguientes aspectos procedimentales, por cuanto los mismos operan con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las exigencias constitucionales relativas a la seguridad jurídica, la buena administración y la tutela judicial efectiva, lo que, a nuestro entender, hace indudablemente necesaria la intervención del legislador:

- Las formas de iniciación y terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos, los procedimientos de revisión y el procedimiento sancionador.
- El establecimiento y la fijación de los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios y las reglas para el cómputo de los mismos, así como los supuestos en que dicho cómputo deba quedar suspendido o interrumpido o deba extenderse.
- Los efectos del silencio administrativo.
- Las facultades de los órganos de gestión e inspección en cada procedimiento.
- La posibilidad de adoptar medidas cautelares y el procedimiento que debe seguirse para ello.
- El trámite de audiencia al contribuyente y la exigencia de motivación en las resoluciones de los procedimientos.

Por otro lado, la segunda función que podría atribuirse al artículo 8 de la LGT sería, a juicio de la doctrina mayoritaria, la de establecer un principio de preferencia de ley sobre otras materias no amparadas por el principio constitucional de reserva de ley, pero que, a criterio del propio legislador, resulte preferible que su regulación se lleve a cabo mediante una ley formal, como es el caso de “la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta”, que recoge la letra h) del precepto vigente.

En este sentido, cabe preguntarse si esta eventual preferencia de ley para la regulación de la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones incluye también la

regulación del plazo para el cumplimiento de la misma, lo que podría resultar deseable atendiendo a las mismas exigencias de seguridad jurídica a las que ya nos hemos referido. Sin embargo, no parece que sea así como se ha interpretado esta previsión, pues la normativa reguladora de los distintos tributos utiliza normas de diverso rango para el establecimiento del plazo de presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes. Más adelante volveremos sobre esta cuestión.

En definitiva, lo que se busca con estas propuestas es completar el contenido del artículo 8 de la LGT, así como organizar dicho contenido de forma más sistemática. De manera que el mismo sirva con verdadera utilidad y sentido al objetivo de concretar el contenido -y desarrollarlo- del principio constitucional de reserva de ley en el ámbito del Derecho tributario.

5. LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA FORMAL: ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL

Como resumen de lo expuesto hasta ahora, deben destacarse dos ideas fundamentales. La primera, la existencia de dos grupos diferenciables de reglas o preceptos temporales dentro del ámbito del Derecho tributario, a saber, por un lado, las reglas relativas a los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos pasivos (plazos de presentación de las declaraciones o autoliquidaciones). Y, por otro lado, las reglas sobre plazos en el seno de la actividad administrativa de control tributario, que se instrumenta a través de los procedimientos tributarios.

La segunda idea tiene que ver con la dimensión formal que debe darse a dichas reglas en atención a las pautas sobre creación normativa que establece nuestro ordenamiento jurídico en su conjunto y, en especial, la Constitución. En este sentido, puede afirmarse que las reglas relativas a los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias no se encuentran dentro del grupo de materias reservadas a la ley, entre las que, como hemos tenido oportunidad de ver, solo se incluyen los elementos esenciales del tributo, no gozando de tal calificación el plazo de cumplimiento de la obligación tributaria de declarar o autoliquidar.

No obstante, la LGT sí ha incluido entre las materias a su juicio reservadas a la ley “la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta” (letra h del artículo 8), dentro de la cual podría entenderse incluida la regulación del plazo para el cumplimiento de dicha obligación formal de presentación, aunque no parece que esta haya sido la interpretación mayormente aceptada.

Por lo que se refiere a la regulación de los plazos de los procedimientos tributarios, puesto que los mismos son un elemento esencial de estos, tal y como se ha concluido más arriba, dicha regulación debe hacerse por ley, en atención al principio de reserva de ley que dispone el artículo 105.c) de nuestra Carta Magna.

A partir de aquí, vamos a proceder al análisis de la normativa sobre plazos tributarios a fin de comprobar si la misma cumple o no con los postulados que acaban de exponerse.

5.1. La regulación de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias

En relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hay que tener en cuenta que su efectiva realización dependerá del tipo de obligación tributaria de que se trate. Por un lado, con carácter general, las obligaciones tributarias son obligaciones de pago, cuyo cumplimiento implica tendencialmente que el contribuyente satisfaga el pago de una determinada cantidad de dinero a la Hacienda Pública⁵⁴. Es lo que en la teoría del tributo se conoce como la obligación tributaria principal. Asimismo, existe también la obligación de realizar pagos a cuenta en relación con la imposición directa (IRPF, IRNR e IS). Además de estas obligaciones de pago, la normativa tributaria establece otra serie de obligaciones no patrimoniales, sino de carácter formal, que también deben cumplir los obligados tributarios y que son instrumentales respecto de la obligación tributaria principal (o de realizar pagos a cuenta). Dentro de estas últimas, encontramos la obligación de presentar declaraciones o autoliquidaciones, a la que ya hemos tenido ocasión de hacer mención.

Por lo que se refiere a la obligación tributaria principal o de pago, nuestro ordenamiento tributario actual se basa principalmente en un sistema de autoliquidación, en el que el obligado tributario debe ocuparse no solo de pagar la deuda tributaria correspondiente, sino también de realizar las tareas de cuantificación de la misma, que deben plasmarse en un modelo concreto de declaración que, a su vez, debe ser presentado ante la Administración. En este sentido, la normativa regula la obligación de pago (obligación tributaria principal) junto con la obligación de presentación de la autoliquidación (obligación tributaria formal) de forma conjunta, estableciendo un plazo común para el cumplimiento de ambas.

Cosa distinta son las deudas tributarias que resultan de una liquidación practicada por la Administración, generalmente como resultado de su actividad comprobadora e investigadora. En estos casos, los plazos de pago de las mismas no se relacionan con ninguna obligación formal que el obligado tributario deba satisfacer.

En cualquier caso, dentro de este apartado vamos a referirnos a las obligaciones de pago dentro del llamado periodo voluntario, dejando a un lado la recaudación en periodo ejecutivo y a través del procedimiento de apremio, de las que nos ocuparemos a continuación, junto con el resto de los procedimientos tributarios.

5.1.1. Plazos de pago de las deudas derivadas de liquidaciones practicadas por la Administración

Centrándonos en la regulación formal de estos plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el artículo 61 de la LGT de 1963 en su primera redacción, remitía

⁵⁴ Hacemos referencia al carácter general de estas obligaciones de pago, y no exclusivo, pues la normativa tributaria también impone a determinados contribuyentes obligaciones de información u otras obligaciones formales.

para la regulación del plazo de pago de las deudas tributarias al “Reglamento General de Recaudación”⁵⁵. Durante esta fase preconstitucional de la LGT de 1963, el Reglamento General de Recaudación de 1968 regulaba expresamente el plazo de pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración⁵⁶ y disponía que las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo debían satisfacerse en el mismo momento de la presentación de las correspondientes declaraciones, en las fechas o plazos que señalen los reglamentos de cada tributo.

Esta regulación de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante normas de rango reglamentario continuó vigente hasta después de que fuese aprobada la Constitución, sin que de hecho se incumpliera ningún principio constitucional, pues ya hemos visto que resulta pacífico que la reserva de ley tributaria que formula la Carta Magna no alcanza a los plazos de presentación y pago, al no ser estos considerados un elemento esencial de los tributos.

En 1990 se publicaba el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba un nuevo Reglamento General de Recaudación que deroga al anterior y que, si bien viene a disponer las mismas reglas que su predecesor, deja de hacer referencia a los “reglamentos” de cada tributo, para referirse a las “normas reguladoras” de los mismos. Esta sustitución de términos puede deberse a que, para entonces, ya existían distintos tipos de normas que, en el ámbito de cada tributo, regulaban los plazos relativos a los mismos. Así, el plazo de presentación de la declaración del IRPF y de ingreso de la deuda resultante venía establecido en el reglamento del impuesto⁵⁷, mientras que, en sede del Impuesto sobre Sociedades, era la ley reguladora del mismo la que disponía el plazo de presentación y de ingreso⁵⁸.

La Ley 25/1995, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, dio una nueva redacción al artículo 61 de la LGT de 1963 que, aunque seguía sin ocuparse de establecer expresamente los plazos para el pago de las deudas tributarias, ahora remitía a la normativa reguladora de cada tributo para la regulación de aquellos y, solo en defecto de esta, a la normativa recaudatoria, que seguía estando representada por el Reglamento General de Recaudación de 1990.

Será la LGT de 2003 la que definitivamente se ocupe de establecer de forma expresa los plazos de pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, en el vigente artículo 62, delegando en la normativa de cada tributo la

⁵⁵Téngase en cuenta que no será hasta noviembre de 1968 cuando se publique el Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, que aprueba el primer Reglamento General de Recaudación, cuya entrada en vigor no se produce hasta el 1 de enero de 1970, y que vino a sustituir al Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948 que, hasta ese momento, regulaba los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁵⁶ En virtud del artículo 20.2 debían pagarse según las liquidaciones hubieran sido notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, o entre los días 16 y último de cada mes. En el primer caso, el plazo para el pago abarcaba desde la fecha de notificación hasta el día 10 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior. En el segundo caso, desde la fecha de notificación hasta el día 25 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.

⁵⁷ Artículo 145 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

⁵⁸ Artículo 142 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

regulación de los plazos de presentación y de ingreso de las deudas tributarias que deriven de autoliquidaciones presentadas por los obligados. De esta manera, se dan por primera vez entrada en un texto legal preceptos que hasta ese momento habían sido regulados por vía reglamentaria. Acorde con ello, se publicó el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, cuya vigencia se mantiene en la actualidad y que no incluye reglas ni directrices para el pago en periodo voluntario.

En definitiva, que los plazos de pago de las deudas tributarias derivadas de liquidaciones giradas por la Administración se regulen a través de una norma de rango legal no responde a ninguna exigencia del ordenamiento que el legislador deba cumplir, pues como se ha sostenido, dicha materia no se encuentra amparada por el principio de reserva de ley tributaria. De esta forma, esta regulación por ley lo que implica es una congelación de rango, que impide al Ejecutivo regular estos plazos de pago en tanto no dejen de estar contemplados por la ley.

5.1.2. Plazos de presentación de las autoliquidaciones presentadas por el propio obligado tributario

En lo que atañe a los plazos de presentación de autoliquidaciones por los obligados tributarios, hemos visto que ya desde la LGT de 1963 se remitía a la normativa reguladora de cada tributo para su establecimiento. Como advertíamos hace un momento, existe una disparidad de criterios a la hora de regular desde el punto de vista formal de las fuentes del Derecho, los plazos de presentación y de ingreso de las autoliquidaciones correspondientes a los distintos tributos que componen nuestro sistema tributario, de manera que según el tributo de que se trate, el tipo de norma que se ocupa de establecer dichos plazos puede variar entre una ley o una norma reglamentaria, en ocasiones un decreto o incluso una orden ministerial.

En este sentido, y atendiendo a la normativa reguladora de los principales impuestos de nuestro sistema tributario, nos encontramos con que solo se regula por ley el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades y de ingreso de la deuda resultante⁵⁹.

Por su parte, la fijación de los plazos de presentación de las declaraciones correspondientes y de ingreso de las cuotas resultantes es tarea de los reglamentos dictados en desarrollo de las leyes reguladoras de los siguientes impuestos: el IVA, los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre el Carbón, el Impuesto

⁵⁹ El plazo de presentación y pago de la autoliquidación correspondiente viene establecido por los artículos 124 y 125 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente. Dichos plazos eran igualmente fijados por las leyes predecesoras a esta, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades remitía para la fijación del plazo de declaración y pago de la deuda tributaria a las disposiciones reglamentarias que desarrollaban la misma, ocupándose de dicha regulación el Real Decreto 860/1980, de 28 de marzo, por el que se dictan normas para el cumplimiento de determinadas obligaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Especial sobre la Electricidad, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁰.

Resulta curioso en este caso, que las leyes reguladoras del IVA y de los Impuestos Especiales delegan el establecimiento de estos plazos en el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas⁶¹, y a pesar de ello, han sido los reglamentos correspondientes los que se han ocupado de tal cometido mediante Real Decreto. Cabría preguntarse si el reglamento de un impuesto aprobado por decreto del Gobierno, a pesar de tener un rango normativo superior al de las órdenes ministeriales⁶², tiene competencia para regular materias que de forma expresa han sido delegadas por el legislador en otra autoridad. Evidentemente, atendiendo al principio de seguridad jurídica y a una mayor estabilidad del sistema, resulta preferible la regulación por vía reglamentaria. En la misma línea, y en observancia de la máxima “quien puede lo más, puede lo menos”, cabría deducir que un decreto puede regular aquella materia para la que pudiera tener competencia una orden ministerial. De acuerdo con este planteamiento, quizás sería deseable que las habilitaciones legales mencionadas se correspondieran con la realidad práctica (o viceversa), a fin de ofrecer a los sujetos destinatarios de dichas normas una información clara, veraz y completa sobre cuál es la fuente del Derecho en la que cabe esperar encontrar la materia objeto de regulación.

Por último, la regulación de los plazos de presentación de declaraciones y de ingreso de las cuotas derivadas de las mismas, viene dispuesta por orden ministerial para el IRPF⁶³ y para el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁶⁴. En ambos casos, sus leyes reguladoras sí delegan de manera expresa en el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dicho establecimiento⁶⁵.

La única razón que podría argumentarse en favor de que los plazos de declaración y de ingreso vengan establecidos por orden ministerial es la flexibilización de los mismos, de

⁶⁰ Artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; artículos 44, 140 y 147 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales; artículos 102 y 107 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y, artículos 67, 80 y 87 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁶¹ Artículo 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y artículos 18, 71, 86 y 102 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁶² Artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en su redacción dada por el apartado doce de la disposición final tercera de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

⁶³ En el caso del IRPF, el Ministro de Hacienda aprueba una Orden Ministerial para cada ejercicio, fijando el periodo de duración de la Campaña de Renta correspondiente al mismo.

⁶⁴ Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 576 y se modifica la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los modelos 110, 130, 300 y 330.

⁶⁵ Artículo 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; y, artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

manera que se permita la modificación de los plazos establecidos con la mayor agilidad posible. Sin embargo, atendiendo a los criterios de seguridad jurídica y buena administración a los que nos venimos refiriendo a lo largo de este capítulo, no parece conveniente esta posibilidad de favorecer la modificación constante de los plazos. En este sentido, bastaría con que se delegara en el Ministro de Hacienda la facultad de modificar los plazos de declaración y de ingreso en aquellos casos excepcionales en los que una determinada situación lo aconsejase, como de hecho se prevé en el Reglamento del IRPF (artículo 61.5).

Si nos situamos en el ámbito del IRPF, que es el principal ejemplo de utilización de la orden ministerial a estos efectos, la causa de la utilización de dicha categoría normativa en este impuesto parece deberse al carácter periódico de la campaña de renta que puede hacer recomendable una adaptación anual a las circunstancias temporales concurrentes en cada caso. Sin embargo, observando lo sucedido en un amplio periodo precedente, se llega a la conclusión de que la finalización del plazo de autoliquidación solo varía en función de si la fecha estándar del 30 de junio se sitúa en sábado o domingo, y esta es una eventualidad que se podría resolver automáticamente acudiendo a las reglas generales sobre los plazos sin necesidad de alterar el dato del 30 de junio. Sí ha resultado más cambiante la fecha de inicio del plazo y tal vez esta es la que sí pudiera delegarse en la orden ministerial que cada año aprueba las condiciones del proceso de autoliquidación.

En cualquier caso, no parece que exista una justificación de esta utilización indiscriminada de modalidades normativas para la regulación de una misma materia en función de cada figura impositiva, por lo que sería ciertamente deseable que existiera una mayor coordinación en este sentido, en aras de un ordenamiento tributario más sistemático y mejor organizado que sea verdadera garantía de los contribuyentes.

A nuestro juicio, el instrumento normativo más adecuado para la regulación de los plazos de declaración/autoliquidación es el decreto, en concreto, el decreto por el que se apruebe el reglamento de desarrollo de la ley propia de cada tributo, en su papel de norma complementaria de la ley creadora y reguladora del tributo de que se trate, cuya principal función consiste, como es sabido, en establecer una regulación más detallada de las materias contempladas por aquella, pero siguiendo los límites que en ella se contienen, con la finalidad de facilitar la aplicación de las leyes por la Administración y los ciudadanos, estableciendo criterios técnicos de gestión. De esta manera, establecida por ley la obligación de declaración/autoliquidación puede dejarse al desarrollo reglamentario la fijación del plazo de cumplimiento de tal obligación.

5.2. La regulación de los plazos en los procedimientos tributarios

El otro grupo de reglas de ámbito temporal a las que podemos referirnos dentro del Derecho Tributario lo constituyen las relativas a los procedimientos tributarios, a través de los cuales la Administración desarrolla su actividad comprobadora e investigadora dirigida a controlar el correcto cumplimiento de sus deberes por parte de los obligados tributarios, y dentro de la cual se incluyen fundamentalmente los llamados por la LGT procedimientos de aplicación de los tributos, denominación con la que se hace referencia

a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Junto a dichos procedimientos de aplicación, pero independiente de los mismos en cuanto a su naturaleza, se encontraría el procedimiento sancionador. Además, la Administración también desarrolla la actividad de revisión de los actos producidos en el ejercicio de dichas funciones, por medio de los procedimientos especiales de revisión y de la resolución de los recursos de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, que igualmente, están sujetos a ciertas reglas de orden temporal.

Todos estos procedimientos se sustancian a través de determinadas actuaciones que deben llevar a cabo Administración y obligado tributario, y que se encuentran detalladamente reguladas en cuanto a su contenido y a su forma y plazos, como tendremos ocasión de ver. En este sentido, como ya determinamos anteriormente, los términos y plazos dentro de los procedimientos administrativos, entre los que se encuentran los tributarios, se configuran como elementos esenciales de los mismos, amparados por el principio de reserva de ley que reconoce el artículo 105.c) de la Constitución, por lo que su regulación debe establecerse mediante ley formal.

5.2.1. Procedimientos de gestión e inspección

Durante los años de vigencia de la LGT de 1963 desde que se aprobara la Constitución, el régimen de los procedimientos tributarios se encontraba disperso en una maraña de disposiciones contenidas en normas de índole administrativo o en las leyes y reglamentos propios de cada tributo. Téngase en cuenta que, por aquel entonces, los procedimientos tributarios no eran lo que son en la actualidad, debido principalmente al sistema de declaración mediante el que se daba cumplimiento a las obligaciones tributarias derivadas de los diferentes impuestos⁶⁶, hasta que el sistema de autoliquidación que conocemos hoy empezó a generalizarse, siendo de aplicación a la casi la totalidad de los impuestos estatales ya en 1985⁶⁷.

La gestión tributaria regulada en la LGT de 1963 hacía referencia a las funciones de liquidación y recaudación de la Administración, para cuyo cumplimiento, esta debía llevar a cabo las actividades de comprobación e investigación establecidas por la normativa. A partir de aquí, la LGT de 1963 no establecía un procedimiento de gestión en sentido estricto, y simplemente se limitaba a regular determinadas instancias como la declaración, la denuncia pública, la queja o la prueba, dejando al desarrollo reglamentario la regulación de las fases del procedimiento, así como de los distintos trámites y actuaciones que se sustanciaban dentro del mismo.

⁶⁶ El esquema generalizado que se seguía era, con pequeñas variantes, el siguiente: presentada la declaración por el obligado tributario, ésta era objeto de una liquidación provisional, que bien se liquidaba en el mismo acto, bien era censurada por la Intervención, quien notificaba entonces al interesado para que se personara en la oficina liquidadora en un plazo determinado. Posteriormente, las declaraciones pasaban a la Inspección para su comprobación, y de acuerdo con el resultado de la misma, se practicaba liquidación definitiva. Véase ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: *Manual de Procedimientos Tributarios*. Santillana. Madrid, 1968, p. 152

⁶⁷ Sobre esto, puede consultarse ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1984, p. 131.

En efecto, la aprobación de la LGT de 1963 iba acompañada de una previsión de desarrollo de la misma a través de una serie de reglamentos generales de procedimiento, entre los que se encontrarían los referentes a la gestión y a la inspección (artículo 9). Así, el artículo 105 disponía que, en la reglamentación de la gestión tributaria, se señalarían los plazos a los que habría de ajustarse la realización de los respectivos trámites. No obstante, esto no llegó a ocurrir hasta muchos años después, y solo en relación con determinados procedimientos, como el de inspección, que fue finalmente regulado por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, entre otros.

Por todo ello, desde la aprobación de la LGT de 1963, la regulación de los procedimientos de gestión e inspección debía buscarse en las normas reguladoras de los procedimientos administrativos en general, que resultaban aplicables en defecto de una regulación específica que pudiera contenerse, bien en normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada materias diversas (como el número de identificación fiscal, la información censal, obligaciones de información, etc.), bien en la normativa de los distintos tributos para los procedimientos que se llevaran a cabo en relación con cada uno de ellos.

La Ley sobre Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 (en adelante, LPA), que se encontraba en vigor al momento de aprobarse la Constitución, establecía un plazo máximo de duración de los procedimientos administrativos de seis meses (artículo 61). Aunque como antes advertíamos, dicho precepto es de aplicación supletoria a los procedimientos de gestión tributaria y no se aplicará cuando el procedimiento en cuestión cuente con una regulación específica que establezca un plazo distinto o bien en aquellos casos en que sea la normativa propia del tributo que esté siendo comprobado fije otro plazo que resulte de aplicación⁶⁸.

Como acaba de indicarse, en 1986 se aprueba mediante Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, el primer Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT), que, en su redacción originaria, disponía la no sujeción a plazo alguno del procedimiento de inspección, el cual se desarrollará durante el tiempo que sea preciso hasta su terminación (artículo 31). De esta manera, y a partir de su entrada en vigor, el plazo para las actuaciones inspectoras era un plazo indefinido o ilimitado en virtud de dicha norma de tipo reglamentario. Por lo que se refiere a los procedimientos de gestión, como se ha dicho, nunca llegó a aprobarse ningún reglamento regulador de los mismos, de forma que se le aplicaban las reglas administrativas generales en cuanto a plazos y términos contenidas en la LPA, salvo en relación con aquellos procedimientos específicos (como el relativo a la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, la información censal, obligaciones de información, etc.) que sí contaron con un desarrollo reglamentario propio.

La LPA fue derogada en 1993 por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común,

⁶⁸ ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: *Manual de procedimientos...* Op. cit., p. 161.

que vino a sustituirla y que incluía una Disposición Adicional (5ª) sobre los procedimientos tributarios, en la que se declaraba que los mismos debían regularse por normas tributarias específicas y que, por tanto, las disposiciones contenidas en su cuerpo legal resultaban aplicables solo en defecto de dicha regulación específica.

Para hacer efectiva esta remisión, se aprobó el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modificaban determinados procedimientos tributarios, que centraba su atención especialmente en aquéllos procedimientos que, por carecer de una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes, se regían por las disposiciones generales reguladoras del procedimiento administrativo común, dado el carácter supletorio de las mismas al que acabamos de hacer referencia. En concreto, los procedimientos de gestión no tenían establecido un plazo para su terminación, por lo que la regulación de dicho plazo pasa a ser la contenida en dicho Real Decreto, que, al igual que había hecho el RGIT en relación con el procedimiento de inspección de los tributos, dispuso la no sujeción a plazo de los procedimientos de comprobación e investigación tributaria.

Será la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC) la que se encargue por vez primera de establecer unos plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios, señalando un plazo de seis meses para los procedimientos de gestión (artículo 23) y uno de doce meses (ampliable por otros doce meses más) para el procedimiento inspector (artículo 29).

Como puede observarse, la regulación de los plazos de los procedimientos de gestión e inspección solo se contuvo en una ley formal cuando resultaba aplicable a los mismos la normativa administrativa general. Cuando por fin se estableció una la regulación específica para la materia tributaria, las normas utilizadas al efecto no tenían rango de ley, sino de reglamento, lo que, desde la entrada en vigor de la Constitución en 1978 suponía una violación del principio de reserva de ley que la misma ordenaba en su artículo 105.c), hasta la aprobación de la LGDC en 1998, que supuso un cambio radical en este sentido, y siendo fiel al mencionado principio, introdujo en su texto casi toda la regulación relativa a los plazos en los procedimientos tributarios.

En la misma línea, la LGT de 2003 ha mantenido un sistema de plazos similar al que fuera instaurado por la LDGC, en concreto, el plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión se encuentra regulado en el artículo 104 de la LGT⁶⁹, y el del procedimiento de inspección, en el artículo 150 de la LGT. De la misma forma, la LGT también se ocupa de establecer los plazos para la realización de determinados trámites que deben llevarse a cabo en el curso de los procedimientos, tales como el de alegaciones por parte del obligado tributario, para el que establece una duración mínima y máxima (10 y 15 días);

⁶⁹ Este artículo establece el plazo máximo de duración en defecto de que se establezcan otros plazos específicos para cada procedimiento, que, en cualquier caso, solo podrá ser superior al de seis meses que se indica cuando así lo disponga una norma con rango de ley o en la normativa europea. La mayoría de los procedimientos de gestión remiten a dicho plazo del artículo 104, como los procedimientos de verificación de datos, comprobación de valores o comprobación limitada; aunque en otros casos sí se especifica un plazo distinto, como ocurre en el procedimiento para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (artículo 31), o en el procedimiento iniciado mediante declaración (artículo 129).

o el plazo para solicitar una inspección de carácter general (15 días a contar desde la notificación del inicio de la inspección).

No obstante, cuando estudiamos el principio de legalidad o de reserva de ley, veíamos como tanto la jurisprudencia como la doctrina habían interpretado un carácter relativo del mismo, de manera que una vez identificada la materia amparada por dicho principio, lo que queda reservado a la ley no es la regulación completa de aquella, sino solo el establecimiento de los principios básicos o el marco esencial de dicha regulación, permitiéndose en todo caso la colaboración del reglamento para completarla.

En este sentido, el desarrollo reglamentario de la LGT, en lo que se refiere a los procedimientos de gestión e inspección tributarias, se lleva a cabo a través del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, el RGGI), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Reglamento este que, en cumplimiento de la función de complemento de la ley que se le reconoce como norma supletoria, contiene ciertas reglas en relación a los plazos, que, en nuestra opinión, y a salvo de alguna cuestión que ahora veremos, cumplen con las exigencias del principio de legalidad o reserva de ley en los términos que ya se han expuesto.

Por un lado, el RGGI contempla reglas relativas a los plazos de tramitación, como, por ejemplo, la determinación del plazo de alegaciones para cada procedimiento en concreto⁷⁰ que, en cualquier caso, deberá respetar la horquilla dispuesta por la ley que antes mencionamos; o la posibilidad de ampliar o aplazar los plazos de tramitación a solicitud del obligado tributario (artículo 91).

Por otro lado, con respecto a los plazos máximos de resolución de los procedimientos de gestión, el RGGI establece determinados supuestos de ampliación de aquellos, como son los periodos de interrupción justificada o las dilaciones por causas no imputables a la Administración, actualmente recogidos en los artículos 103 y 104, respectivamente.

Debe tenerse en cuenta que la LGT, en su artículo 104.2, delega expresamente en la norma reglamentaria el establecimiento de los periodos de interrupción justificada pero no el de las dilaciones por causas no imputables a la Administración, que, sin embargo, son también incluidos en aquel.

En cualquier caso, cabe preguntarse si esta remisión al reglamento, expresa o no, para regular los supuestos en que pueden verse ampliados los plazos máximos de duración de los procedimientos, respeta el principio de legalidad. En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión debiera ser negativa, pues si bien es la ley la que fija el plazo máximo de duración de los procedimientos, tal y como debe ser atendiendo al carácter esencial de dicha materia, aquel puede alargarse en favor de la Administración cuando se den

⁷⁰ Los artículos 155.3 y 164.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, fijan en 10 días hábiles el plazo de alegaciones en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, respectivamente.

determinadas circunstancias que, no obstante, vienen establecidas por la normativa reglamentaria, de forma que esta última viene a influir de manera decisiva en el plazo que finalmente deba ser observado por la Administración, lo que, a nuestro juicio, supone una conculcación del principio de legalidad reconocido por el artículo 103 de la CE.

En consecuencia, dichos supuestos deberían contenerse en la propia LGT, de igual forma que, en relación con el procedimiento de inspección, es la LGT la que regula íntegramente el plazo máximo de duración del mismo, así como los supuestos de suspensión y de extensión de dicho plazo máximo (artículo 150).

Por otra parte, también es la LGT quien se encarga de regular los plazos para la tramitación de otros procedimientos incluidos dentro de las funciones de gestión e inspección como son el de declaración de responsabilidad (artículo 174) y el procedimiento frente a los sucesores (artículo 177).

5.2.2. Procedimiento de recaudación en vía de apremio

En relación con la actividad recaudatoria, ya nos ocupamos en el epígrafe anterior de las reglas relativas al pago en periodo voluntario, como la forma normal de cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter pecuniario. Y dejamos para este momento el estudio de las normas reguladoras de la recaudación en periodo ejecutivo a través del procedimiento de apremio.

La LGT de 1963, en su versión original, recogía las pautas básicas del procedimiento de apremio sin hacer referencia expresa a las distintas fases del mismo ni a los trámites concretos mediante el que aquel se sustanciaba, de hecho, ni siquiera mencionaba el concepto de providencia de apremio. De todo ello se ocupó el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, primero; y, por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, después, dictados ambos en cumplimiento del mandato que incluía la antigua LGT en su artículo 9.

Estas normas sí regulaban los plazos para el pago, no solo en periodo voluntario, como vimos en el apartado correspondiente, sino también, los plazos de prórroga de dicho periodo⁷¹ y los plazos de los diferentes trámites que debían desarrollarse a lo largo del procedimiento de apremio, desde la notificación de la providencia de apremio y el plazo para el pago de las deudas una vez apremiadas, hasta la enajenación de los bienes embargados. Aunque, por otro lado, ninguna disposición, ni legal ni reglamentaria, aludía a la duración máxima del procedimiento de apremio en su conjunto.

Con la aprobación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, al que ya nos hemos referido con ocasión de los procedimientos de gestión e inspección, se constata que el procedimiento de apremio para la recaudación de las deudas tributarias carece de plazo prefijado para su terminación y se dispone que el mismo, una vez iniciado, continuará hasta su finalización de acuerdo

⁷¹ Se establecía un plazo de prórroga del periodo voluntario para aquellos obligados que no hubieran satisfecho el pago de sus deudas dentro de este último, en cuyo caso se exigía un recargo del 10 por ciento. (artículos 91 y 92).

con su naturaleza y características propias, sin perjuicio, en su caso, de la prescripción de la acción de cobro (artículo 1).

En 1995, a través de la reforma operada por la Ley 25/1995, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, se lleva a cabo una transformación íntegra del procedimiento recaudatorio con la finalidad de regular de forma más precisa la vía de apremio, las facultades de los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones y las incidencias suscitadas con ocasión del embargo. En cualquier caso, los plazos de pago y los relativos a los distintos trámites del procedimiento de apremio siguieron siendo objeto de regulación por parte del Reglamento General de Recaudación de 1990.

La aprobación de la LGT de 2003 supuso que los plazos de pago en periodo ejecutivo, al igual que pasara con los correspondientes al periodo voluntario, pasasen a regularse dentro de su articulado, en concreto, en el apartado 5 del artículo 62. De esta manera, se da cumplimiento por primera vez al mandato constitucional derivado del principio de legalidad de la actividad administrativa en relación con el procedimiento de recaudación.

En el mismo sentido, la LGT de 2003 excluye de manera expresa al procedimiento de apremio de la sujeción a un plazo máximo de resolución, indicando que las actuaciones del mismo podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro (artículo 104.1), incluyéndose así en un texto legal lo que hasta entonces venía dispuesto en una norma reglamentaria.

En lo concerniente a los plazos para cumplir con los diversos trámites del procedimiento de apremio, en línea con la no sujeción a un plazo máximo de duración del procedimiento en sí que acabamos de ver, la mayoría de ellos no cuentan con un plazo prefijado para su realización, y en el caso de los que sí tienen establecido dicho plazo, este se regula en el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR) actualmente vigente. Estos trámites incumben generalmente a los órganos de la Administración encargados del procedimiento, y hacen referencia a actuaciones tan específicas como la retención de los saldos embargados de cuentas bancarias, el plazo para practicar el deslinde en el caso de embargo de bienes inmuebles o derechos sobre estos o para acusar recibo de la diligencia de embargo en los supuestos de embargo de planes de pensiones, o los plazos relativos al proceso de enajenación de los bienes embargados mediante subasta, concurso público o adjudicación directa.

En definitiva, la regulación de estas actuaciones y el tiempo de las mismas mediante la normativa reglamentaria parece cumplir con las exigencias de subordinación, desarrollo y complementariedad respecto de la ley sentadas por la doctrina del Tribunal Constitucional, a las que ya tuvimos ocasión de aludir al principio de este capítulo.

5.2.3. La revisión en vía administrativa

En última instancia, queda por examinar la regulación de los procedimientos de revisión en vía administrativa. Dentro de estos se comprenden el recurso de reposición, las reclamaciones económico-administrativas y los llamados procedimientos especiales de revisión.

Por lo que se refiere al recurso de reposición, la LGT de 1963 lo regulaba en sus artículos 160 a 162, y en lo concerniente a los plazos de interposición y de resolución remitía a la normativa reglamentaria en desarrollo del mismo, que entonces se encontraba en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas de 29 de julio de 1924 y que disponía un plazo de ocho días hábiles para interponerlo por quienes estaban legitimados para ello; y, otro de tres días para resolverlo por el órgano competente. Estos plazos fueron ampliados hasta los quince y los ocho días hábiles, respectivamente, por el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

La incorporación de los plazos en el recurso de reposición a una ley formal no se lleva a cabo hasta la LGT de 2003, que los recoge en sus artículos 223 (plazo de un mes para interponerlo) y 225 (plazo de un mes para notificar la resolución).

Por su parte, las reclamaciones económico-administrativas siguen el mismo esquema de regulación que el recurso de reposición. La LGT de 1963 remitía expresamente a los plazos que reglamentariamente se establecieran para la impugnación de los actos de gestión tributaria en vía económico-administrativa (artículo 166). Las sucesivas normas reglamentarias encargadas de la regulación de los plazos de interposición y de resolución de estas reclamaciones fueron (por orden cronológico) el Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas, el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y, por último, el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas⁷².

Finalmente, será la LGT de 2003 la que integre en su texto dichos plazos (artículos 235 y 240), incluyendo los relativos a los recursos de alzada ordinario (artículo 241), de anulación (artículo 241 bis) y contra la ejecución (artículo 241 ter), así como al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (artículo 242) y al recurso extraordinario para la unificación de criterio (artículo 243).

Respecto de los procedimientos especiales de revisión, si bien su existencia y el derecho a tramitarlos en relación con los actos de naturaleza tributaria venía reconocido en la LGT de 1963, el procedimiento en sí para el desarrollo de los mismos había que buscarlo en la normativa sobre procedimientos administrativos en general, en concreto, en la LPA de 1958, primero; y, posteriormente, en la Ley 30/1992.

Sí se disponía expresamente la no sujeción a plazo de resolución de los procedimientos especiales de revisión de actos nulos o meramente anulables regulados en los artículos

⁷² Todas estas normas establecían el mismo plazo de interposición de quince días hábiles desde la notificación del acto a impugnar y un plazo máximo de resolución de un año (salvo el Reglamento de 1959 que disponía un plazo máximo de resolución de seis meses).

153 y 154 de la LGT de 1963, por el Real Decreto 803/1993, que les daba el mismo tratamiento que al procedimiento de inspección y al de apremio.

En la actualidad, la regulación completa de dichos procedimientos especiales de revisión de los actos de naturaleza tributaria viene recogida entre la LGT de 2003, que se encarga de establecer los plazos para la iniciación de los mismos, así como el tiempo en que debe notificarse la resolución expresa que les ponga fin; y, el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, RGRRev.), que regula las distintas fases de los procedimientos y los trámites que deben llevarse a cabo dentro de aquellas.

En resumen, debe destacarse la profunda reforma que, desde el punto de vista formal, ha supuesto la aprobación de la LGT de 2003 en relación con toda la actividad de revisión en vía administrativa, al regular todas las modalidades de revisión de actos en materia tributaria, estableciendo una regulación más detallada de los procedimientos especiales de revisión, del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, e incorporando preceptos hasta ese momento reglamentarios, como los relacionados con los plazos, dando pleno cumplimiento al principio constitucional de reserva de ley.

CAPÍTULO II

EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS SIN INTERVENCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN. EN ESPECIAL, LAS CONSECUENCIAS DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO, PERO TARDÍO: LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

SUMARIO

1. FORMAS Y PLAZOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN. 1.1. La obligación formal de presentar autoliquidaciones. *1.1.1. Formas y plazos para la presentación de autoliquidaciones: el calendario del contribuyente. 1.1.2. Los plazos de presentación de las autoliquidaciones en los principales impuestos del sistema tributario español. 1.1.3. Sobre la conveniencia de unificar o mejorar la coherencia del calendario del contribuyente.* 1.2. La obligación material de ingreso de la deuda tributaria: formas de extinción conectadas a la presentación de una autoliquidación. Cuestiones temporales. *1.2.1. El pago en periodo voluntario: el pago en efectivo. 1.2.2. Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. 1.2.3. Solicitud de compensación.* 2. EFECTOS DEL CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE DECLARAR FUERA DE PLAZO, PERO ANTES DE QUE LA ADMINISTRACIÓN ACTÚE: LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. 2.1. Naturaleza jurídica de los recargos por extemporaneidad y elementos configuradores. 2.2. Presupuesto de hecho para su aplicación. Especial atención al concepto de requerimiento previo. *2.2.1. Repaso a los distintos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la interpretación del concepto de “requerimiento previo”. 2.2.2. La doctrina posterior del Tribunal Supremo. 2.2.3. La identificación expresa del periodo impositivo de las autoliquidaciones extemporáneas como requisito formal para la aplicación de los recargos.* 2.3. La cuestionada automaticidad de los recargos por extemporaneidad. 2.4. La nueva regulación introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. *2.4.1. La referencia al “mes completo” de la nueva redacción. ¿Una matización necesaria? 2.4.2. La no tan novedosa posibilidad de exclusión de los recargos de extemporaneidad.*

Una vez examinada, en el capítulo anterior, la regulación de los términos y plazos en materia tributaria desde un punto de vista formal, y habiendo constatado que la misma obedece, en gran medida, a las exigencias constitucionales derivadas del principio de reserva de ley, a salvo de algunos defectos apreciados en relación con el artículo 8 de la LGT y otros preceptos, cuya subsanación se proponía; a partir de este capítulo vamos a adentrarnos en el estudio de la disciplina de términos y plazos desde un punto de vista material o sustantivo, centrándonos en especial en aquellos aspectos más polémicos o

conflictivos de dicha regulación, que, por estar sujetos a interpretaciones diversas, generan confusión en el contribuyente y elevan la litigiosidad con la Administración.

En un sistema tributario como el español, en el que se configura la autoliquidación como el medio principal de cumplimiento de las obligaciones tributarias, se espera que los contribuyentes acaten su deber de contribuir de forma autónoma y voluntaria, esto es, sin intimación por parte de la Administración. Indudablemente, esta premisa resulta del todo deseable, no solo porque implicaría que la Administración obtuviera los ingresos necesarios para la realización de sus funciones de manera regular, sino porque, además, se ahorraría los costes en que tiene que incurrir en aquellos casos en los que, para obtener el crédito tributario que le es debido, deba iniciar un procedimiento de gestión o de inspección.

A partir de esta idea esencial, el legislador tributario trata de favorecer el que los ciudadanos cumplan *motu proprio* con sus obligaciones tributarias, y para ello debe establecer unas condiciones de cumplimiento que resulten fácilmente asumibles por aquellos, sin dejar de atender, a su vez, a las necesidades de cobro de la Administración pública. En definitiva, se trata de ponderar las dos situaciones contrapuestas que componen la relación jurídico-tributaria: por un lado, la de los obligados tributarios, que deben hacer frente a su obligación (no siempre deseada) de declarar y, en su caso, pagar; y por otro, la de la Administración tributaria, que, como garante del interés general, debe cumplir también con la función pública que le es propia y que se traduce en un derecho-deber de cobro del crédito tributario.

A fin de organizar ambos cometidos, la normativa tributaria se ocupa de determinar de qué manera debe hacerse efectivo este deber de declarar de los contribuyentes ante la Administración. Así, se disponen unas instrucciones específicas para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, instrucciones que incluyen, por lo general, la presentación de un impreso concreto diseñado por la Administración (modelo de declaración) junto con el ingreso de la deuda tributaria que resulte, en su caso⁷³, y todo ello, en una forma (en la actualidad, se da preferencia a la vía electrónica, aunque para determinados tributos, aún se contempla la presentación en papel ante las oficinas gestoras de la Agencia Tributaria u otras entidades colaboradoras) y unos plazos expresamente establecidos.

Pues bien, como sosteníamos, estos plazos de presentación de las autoliquidaciones se regulan con una finalidad fundamental: su cumplimiento tempestivo por parte de los obligados tributarios, sin necesidad de que la Administración tributaria, en ejercicio de su tarea de control, les requiera de manera expresa para ello. En este capítulo vamos a ocuparnos precisamente de estas situaciones de cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes, lo que puede ocurrir no solo dentro del plazo que se haya fijado para ello,

⁷³ Quede a salvo la posibilidad de que no exista deuda a ingresar bien porque el resultado de la autoliquidación sea cero, bien porque salga una cantidad a devolver, iniciándose en tal supuesto el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos regulado en el artículo 124 de la LGT.

sino también fuera de él, dentro de lo que se ha llamado un programa específico de cumplimiento voluntario⁷⁴.

1. FORMAS Y PLAZOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN

En de la teoría de la obligación tributaria, es sobradamente conocida la distinción entre obligaciones materiales y formales. Las primeras, entre las que se encuentra la obligación tributaria principal (derivada de la realización del hecho imponible), tienen carácter patrimonial e implican un deber de ingreso de una suma de dinero por parte del contribuyente (o de devolución por parte de la Administración); mientras que las segundas implican tareas diversas dirigidas, principalmente, a informar y colaborar con la Administración⁷⁵. Tal y como se ha adelantado en la introducción del capítulo, lo habitual en nuestro sistema tributario es que para el cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias a que están llamados los contribuyentes se les exija hacer frente, por un lado, a una obligación de tipo formal, la presentación de una autoliquidación⁷⁶; y, por otro, a una de tipo material, el ingreso de la deuda tributaria resultante de aquella (se exceptúan, como es lógico, los casos de cuota cero, en los que no existe obligación material; y los de resultado negativo, en los que dicha obligación recae sobre la Administración, que debe efectuar la devolución correspondiente).

Si bien no debe perderse de vista que lo que resulta fundamental es el ingreso de la deuda tributaria, pues es cómo efectivamente se da cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; no es menos importante el que dicho ingreso se haga de acuerdo con los principios constitucionales que acompañan a aquel mandato. Es decir, no vale cualquier ingreso, sino solo aquel que corresponda a cada contribuyente conforme a su capacidad económica. Por ello, en este sistema de gestión basado en la autoliquidación al que aludimos, se revela también indispensable la observancia de la obligación formal de presentar el modelo de declaración correspondiente, pues es en él donde el contribuyente refleja el resultado de su tarea de cuantificación del hecho imponible y de cálculo de la deuda tributaria que finalmente tenga que ingresar de conformidad con las normas reguladoras de cada tributo, constituyendo así (la autoliquidación) el principal documento probatorio del correcto cumplimiento de su deber.

Por ello, el legislador ha revestido a sendas obligaciones (la de presentación de la autoliquidación y la de ingreso de la deuda tributaria) de diversas garantías que tienden a asegurar su cumplimiento, tales como la exigencia de recargos e intereses de demora, para

⁷⁴ Haciendo referencia al término utilizado por la OCDE. Update on voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance, OECD Publishing, París, 2015.

⁷⁵ La LGT incluye, entre otras, la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones, la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, la obligación de expedir y entregar facturas, así como de conservarlas, o la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (artículo 29).

⁷⁶ Además de las autoliquidaciones, la LGT (artículo 29) hace referencia también a la obligación formal de presentar declaraciones y comunicaciones de datos, sin embargo, estas han caído bastante en desuso al generalizarse la utilización de la autoliquidación como el modo predominante de aplicación de los tributos, por lo que creemos justificado centrar nuestro estudio en la figura de la autoliquidación.

los casos en que el ingreso no llegue a producirse dentro del plazo establecido; y la imposición de sanciones, cuando el incumplimiento implique, además, la comisión de una infracción tributaria.

En definitiva, de lo que se trata es de que el contribuyente cumpla con ambas obligaciones, preferiblemente, en el tiempo y en la forma legalmente previstos para ello. Aunque, como vamos a ver, no deja de resultar perfectamente aceptable cualquier cumplimiento que se produzca por más que no se haga dentro de los plazos prefijados.

1.1. La obligación formal de presentar autoliquidaciones

En relación con la figura de la autoliquidación, la falta de una definición de la misma en la antigua LGT de 1963, a pesar de que la generalización de su uso como medio de gestión de la práctica totalidad de los tributos se produjo aun durante su vigencia⁷⁷, obligó a la doctrina y a la jurisprudencia a ocuparse del asunto, identificando sus elementos y rasgos caracterizadores. De modo que el legislador aprovechó la aprobación de la nueva LGT de 2003, para incorporar el resultado de aquella tarea al concepto de autoliquidación que ahora sí se incluye en la norma general, y que es definido como: «declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar» (artículo 120.1 LGT).

En efecto, las autoliquidaciones son un tipo de declaración por cuanto los contribuyentes, a través de ellas, ponen en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible y le trasladan los datos necesarios para el cálculo de la deuda tributaria que derive de aquel. Pero además de esta función informadora, la autoliquidación también implica, y aquí es donde radica la principal diferencia con las declaraciones tradicionales, que el propio contribuyente realice las operaciones de cuantificación y cálculo de la deuda tributaria y proceda al ingreso de la misma de forma simultánea a su presentación cuando el resultado sea una cuota positiva (en otro caso, podrá solicitar la devolución). En esta línea, ha señalado el Tribunal Supremo que «la autoliquidación es una operación ontológicamente diferenciada de la mera descripción de hechos y datos en que, en términos generales, consiste una declaración tributaria. La autoliquidación presupone la interpretación y aplicación por el particular del ordenamiento jurídico-tributario, incluida, lógicamente, la calificación de los datos y hechos declarados»⁷⁸.

⁷⁷ Las autoliquidaciones fueron introducidas por primera vez, con carácter potestativo, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el Decreto 988/1968. Posteriormente, el Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero autoriza al Gobierno a extender el régimen obligatorio de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos, a los impuestos en que, no estando aún establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible gravado. Finalmente, la reforma introducida por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, impuso la autoliquidación en la mayoría de los impuestos del sistema.

⁷⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997, Rec. 776/1992 (FJ 5.º).

En cuanto a su naturaleza jurídica, lo que parece haber quedado claro, aunque alguna doctrina minoritaria hubiera defendido lo contrario⁷⁹, es que la autoliquidación no es un acto administrativo, sino un acto tributario del particular impuesto por la ley, al que no puede atribuírsele, en ningún caso, la consideración de liquidación tributaria. Así, explica MERINO JARA que «cuando la ley encomienda a los particulares la realización de operaciones liquidatorias no estamos en presencia de una verdadera y auténtica liquidación tributaria, sino ante actos de colaboración de los contribuyentes»⁸⁰, pues, como advierte MARTÍN QUERALT no es posible dotar a los ciudadanos de competencia para dictar actos administrativos, que es lo que, en definitiva, son las liquidaciones⁸¹.

Cosa distinta es que las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes sean susceptibles de ser examinadas por la Administración, quien, en el ejercicio de su potestad comprobadora e investigadora puede iniciar contra aquellas los procedimientos de control tributario contemplados por la normativa, a fin de averiguar si los contribuyentes han cumplido de forma correcta con sus obligaciones frente a la Hacienda Pública. En tal caso, sí existirán, respecto de tales obligaciones, auténticas liquidaciones tributarias, provisionales o definitivas, dictadas por la Administración en el seno de tales procedimientos (artículo 120.2 LGT)⁸².

Como decíamos, la autoliquidación implica no solo la determinación de la deuda tributaria debida, sino también el ingreso de esta en los casos en que sea positiva, sin que se requiera la intervención de la Administración tributaria⁸³. Y es que, ciertamente, el

⁷⁹ Entre otros, BOLLO AROCENA defendía que «en los casos en los que las leyes reguladoras de los tributos impongan a quienes incidan en sus respectivos hechos impositivos el deber de presentar una declaración-liquidación, la actividad llevada a cabo por los sujetos afectados por dicho deber es equiparable, al menos desde el punto de vista material, con la desplegada por la Administración al practicar una liquidación y, por tanto, aquella actividad se concreta asimismo en una verdadera y propia liquidación tributaria en sentido estricto, de donde se desprende que la actividad liquidatoria no corresponde por esencia a la Administración, si bien resulta obvio que las liquidaciones practicadas por los sujetos pueden y deben ser rectificadas, integradas o modificadas cuando la iniciativa de éstos haya resultado incompleta o inexacta». BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983, pág. 65

⁸⁰ MERINO JARA, I.: «El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, núm. 2 (1988), pág. 159

⁸¹ MARTÍN QUERALT, J.: Op. cit. pág. 408. El Tribunal Supremo también se pronunció sobre esto en los siguientes términos: «Las autoliquidaciones son simples declaraciones tributarias necesitadas de un posterior acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios, no siendo, por tanto, actos administrativos, ya que éstos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente». (STS de 30 de septiembre de 1989, FJ 1.º)

⁸² En relación con ello, RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 301, advierte acertadamente que «tampoco, y a falta de una norma expresa que lo autorice, puede entenderse que existe un acto presunto de liquidación cuando la Administración compruebe a efectos puramente internos la declaración-liquidación presentada y determina que es correcta; se trata, en este caso, de un supuesto de los que la doctrina califica como "actos internos que se producen en el seno de la Administración que los dicta sin relevancia externa"; la citada comprobación agota sus efectos en el ámbito de la organización administrativa, pero no produce efecto alguno sobre el sujeto pasivo; tampoco dicho acto realiza la función propia del acto de liquidación, esto es determinar la cuantía de la deuda tributaria que debe satisfacer el sujeto pasivo, sino una función distinta, cual es la de controlar si el sujeto pasivo ha cumplido el deber que le impone el ordenamiento».

⁸³ La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2003, Rec. 3692/1998, declara que «la autoliquidación existe cuando el contribuyente presenta las declaraciones ante las Oficinas de la

hecho de que el obligado tributario calcule él mismo el importe de su deuda le permite cumplir con su obligación del todo, sin necesidad de esperar que la Administración tributaria le notifique un acto administrativo de liquidación.

En este punto, surge un nuevo debate doctrinal acerca de si la presentación de una autoliquidación supone o no el inicio de un procedimiento tributario de gestión, función que, en principio, le atribuye la LGT en sus artículos 98 y 118. Entre los autores que respaldan esta postura, PEREZ ROYO habla de procedimientos de autoliquidación o iniciados con autoliquidación, en los que se confunden la gestión y la recaudación al ingresarse la deuda junto con la presentación de la declaración-liquidación⁸⁴. En contra de esta posición, MARTÍN QUERALT defiende que «en los tributos que se gestionan mediante autoliquidación, la aplicación del tributo se efectú[a] sin acto (administrativo) y sin procedimiento administrativo alguno. [...] A diferencia de lo que sucede con la declaración del hecho imponible, con la autoliquidación no se inicia, en puridad, ningún procedimiento tributario sino, sencillamente, se (auto)liquida, ingresa y, en definitiva, aplica el tributo por el mismo sujeto pasivo»⁸⁵.

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con esta segunda teoría que rechaza la idea de que la autoliquidación ponga en marcha la gestión tributaria, y ello, aunque así lo disponga de manera expresa la LGT en sus artículos 98 y 118. Las autoliquidaciones forman parte de la aplicación de los tributos, en el bien entendido de que los contribuyentes aplican ellos mismos las normas ordenadoras de los tributos hasta alcanzar el monto de su deuda tributaria e ingresarla, pero no implican el inicio de los procedimientos de gestión - exceptuando el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos regulado en los artículos 124 a 127 de la LGT- que, en cualquier caso, son iniciados de oficio por la Administración tributaria, al igual que el procedimiento de inspección⁸⁶. Cuando para cumplir con el deber de contribuir se impone a los contribuyentes la presentación de una autoliquidación, la Administración ocupa una posición pasiva o de mera recepción de la autoliquidación y de cobro del crédito tributario, sin que en ningún caso deba desarrollar actuaciones encaminadas a emitir una liquidación, que son los actos administrativos prototípicos con que finalizan las actuaciones de gestión tributaria.

Como argumentos en favor de esta tesis, advertimos el hecho de que la gestión tributaria puede iniciarse incluso sin que exista una autoliquidación previamente presentada, pues la ley contempla la posibilidad de que se inicie un procedimiento de comprobación limitada o uno de inspección cuando la Administración tenga datos que pongan de manifiesto la obligación de presentar una autoliquidación por un contribuyente y dicha

Administración Tributaria o ante las Entidades de crédito colaboradoras, expone en ellas el hecho imponible, su cuantificación mediante la determinación de las respectivas bases imponibles, que también declara, y calcula la obligación tributaria que, normalmente, ingresa simultáneamente a la presentación de las declaraciones, sin intervención o actuación alguna de la Administración Tributaria» (FJ 3.º).

⁸⁴ PEREZ ROYO, F.: Op. cit. pág. 289

⁸⁵ MARTÍN QUERALT, J.: Op. cit. pág. 409

⁸⁶ Incluso cuando el artículo 147.1.b) de la LGT habla de inicio del procedimiento de inspección a petición del obligado tributario en los casos en que éste solicita una ampliación del alcance del procedimiento.

presentación no se haya producido. En sentido contrario, la presentación de una autoliquidación no implica, en absoluto, que vaya a iniciarse un procedimiento de gestión respecto de aquella, pues aunque los avances tecnológicos y las actualizaciones informáticas permiten a los órganos de gestión desarrollar su actividad de control con mayor alcance poblacional, lo cierto es que, en relación con el número de autoliquidaciones que se registran, es un porcentaje muy bajo el de las que con posterioridad son objeto de actuaciones de control administrativo⁸⁷.

En definitiva, el régimen de autoliquidación instaurado en nuestro sistema tributario no solo permite, sino que prefiere e impulsa que el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes se lleve a cabo de forma autónoma y sin intervención de la Administración. Esto se traduce en el deber de presentar autoliquidaciones al que alude el artículo 29.2.c) de la LGT y que ha sido entendido por la doctrina como un deber específico de colaboración con la Administración, cuyo fundamento se inserta en el más amplio deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución Española⁸⁸.

1.1.1. Formas y plazos para la presentación de autoliquidaciones: el calendario del contribuyente

Como venimos exponiendo, el principal medio de cumplimiento de las obligaciones tributarias es la autoliquidación, que permite a los obligados tributarios llevar a cabo dicho cumplimiento de manera independiente, sin necesidad de esperar ninguna actuación por parte de la Administración tributaria.

La autoliquidación debe presentarse por los sujetos pasivos en la forma y en los plazos establecidos por las normas reguladoras de los distintos tributos. Y, aunque deba acudir a esta normativa específica para conocer los pormenores de la gestión de cada figura impositiva, va de suyo que la autoliquidación implica una actuación del obligado tributario que, en relación con cualquier tributo, conlleva las siguientes prácticas:

- Calificación de los hechos y actos realizados, aplicación de las normas correspondientes a los mismos y cálculo de la deuda tributaria resultante de dicha aplicación a los hechos declarados.

⁸⁷ En la Memoria 2019 de la Agencia Tributaria (última publicada al tiempo de elaboración de esta tesis) se indica que, en dicho ejercicio, el número de declaraciones presentadas de las principales figuras tributarias (IRPF, IS, IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior) ascendió a 43.036.509 millones (Cuadro nº2 de la Memoria); por su parte, en ese mismo año se han desarrollado 1,61 millones de actuaciones de comprobación de tributos internos. Consultado en la web de la Agencia tributaria el 13 de octubre de 2021: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Ayuda_Memoria_2019/4_PRINCIPALES_ACTUACIONES/4_2_Control_del_fraude_tributario_y_aduanero/4_2_1_Control_sobre_tributos_internos/4_2_1_Control_sobre_tributos_internos.html.

⁸⁸ Sobre esto, véase BAYONA GIMÉNEZ, J.J.: “La cobertura constitucional del deber de autoliquidación”. *Impuestos*, núm.2 (1998).

- Cumplimentación del impreso aprobado por el Ministerio de Hacienda para el tributo de que se trate y presentación de este ante la Administración competente para su recepción.

En cuanto a la forma de cumplimiento de esta obligación de presentar las autoliquidaciones, en la actualidad, se ha generalizado la presentación electrónica por Internet para la práctica totalidad de los tributos, a través de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria, que se aprobó con el objetivo primordial de «reducir al máximo posible la presentación en papel de las autoliquidaciones y declaraciones informativas mientras se potencian nuevas vías de presentación como son las basadas en los sistemas de firma electrónica»⁸⁹.

La presentación electrónica por Internet se realiza desde la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, cumplimentando los formularios de los distintos modelos de declaración aprobados por el Ministro de Hacienda, que deben suscribirse por el contribuyente (o un colaborador debidamente autorizado) mediante un sistema de autenticación electrónica.

No obstante, para algunos tributos (como el IRPF) aún se prevé su presentación en papel y de forma presencial en las oficinas de la Administración abiertas al público, a fin de facilitar la tarea a los sectores de población menos familiarizados con las nuevas tecnologías. En este caso, lo que sí se exige es que la presentación se haga mediante papel impreso generado exclusivamente a través de la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su Sede electrónica.

En lo que atañe a los plazos de presentación, es la normativa propia de cada tributo la que se encarga de establecerlos (artículo 62.1 LGT). Y, puesto que los principales impuestos de nuestro sistema tributario tienen naturaleza periódica (IRPF, IP e IS) o siguen un régimen periódico de liquidación (IVA e IIEE), la Agencia Tributaria ha elaborado un “calendario del contribuyente”⁹⁰ a nivel anual, en el que, para cada ejercicio, se recogen las fechas límites de presentación de los diversos modelos de declaración mediante los que se tramitan las autoliquidaciones de los distintos impuestos.

Téngase en cuenta que, en relación con cada figura impositiva, además de cumplir con la obligación tributaria principal, es frecuente que los obligados tributarios deban observar también otras obligaciones asociadas a aquella, como puede ser la de realizar pagos a cuenta u otras de tipo formal con carácter informativo, existiendo un modelo de declaración distinto para cada una de ellas, que debe ser presentado en un plazo concreto.

En consecuencia, no resulta desacertado afirmar que el volumen de obligaciones tributarias que corresponda atender a según qué contribuyentes (principalmente a los

⁸⁹ Así lo expresa la exposición de motivos de la Orden.

⁹⁰ El calendario del contribuyente se publica cada año en la Sede electrónica de la Agencia tributaria: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Folletos_informativos/Calendario_del_contribuyente/Calendario_del_contribuyente_2021_HTML/Calendario_del_contribuyente_2021_HTML.shtml

empresarios) puede llegar a ser bastante considerable, debiendo encargarse de la presentación de autoliquidaciones y de declaraciones informativas de manera constante.

En el capítulo anterior, ya advertíamos de la disparidad que existía en cuanto a los distintos tipos de normas que, en el seno de la normativa reguladora de cada tributo, se utilizaban para fijar los plazos de presentación de las autoliquidaciones correspondientes. El principal inconveniente de esta falta de uniformidad tiene que ver con el acceso a la información relativa a tales plazos de presentación, pues para el contribuyente supone una traba a dicho acceso el no saber si debe dirigirse a la ley reguladora del impuesto, al reglamento de desarrollo de aquella o, incluso, a una orden ministerial, para conocer cuáles son esos plazos en los que debe dar cumplimiento a sus obligaciones con el fisco.

Ante este panorama, la existencia de un calendario público del contribuyente se revela de una indiscutible utilidad y se valora positivamente esta tarea de asistencia de la Agencia Tributaria para con los contribuyentes. Pero, a pesar de ello, seguimos reclamando la homogeneidad normativa en este aspecto, pues el fundamento del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de plazo no estará en dichas publicaciones de la Agencia Tributaria, sino en las oportunas normas reguladoras.

1.1.2. Los plazos de presentación de las autoliquidaciones en los principales impuestos del sistema tributario español

A) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En relación con el IRPF, además de la obligación que recae sobre los contribuyentes de dicho impuesto de presentar una autoliquidación en la que se refleje la cuantificación de la obligación tributaria principal, se aprecian otras obligaciones tributarias distintas de aquella que van dirigidas, bien a los propios contribuyentes, bien a terceras personas distintas de estos y que, en cualquier caso, implican la presentación de otras declaraciones ante la Agencia Tributaria.

Por lo que se refiere al plazo general de presentación de la autoliquidación correspondiente a la obligación tributaria principal, que se lleva a cabo a través del Modelo 100, como ya apuntáramos en el capítulo anterior, se encomienda su determinación al Ministro de Hacienda, a quien se permite asimismo establecer, por causas excepcionales, plazos especiales de declaración para un grupo determinado de contribuyentes o para los ámbitos territoriales que se determinen, así lo reconoce de manera expresa el artículo 61.5 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, RIRPF).

En atención a esta delegación, anualmente se aprueba la orden ministerial que regula las condiciones en que deba desarrollarse la campaña de renta, incluyendo la fecha de inicio y finalización de la misma. Es decir, se da la peculiaridad de que el IRPF no cuenta con un plazo de presentación de la autoliquidación prefijado que funcione de forma

permanente para los sucesivos periodos impositivos, sino que cada año, dicho plazo es aprobado de manera expresa para la autoliquidación correspondiente a cada periodo.

Con carácter general, la campaña comienza en el mes de abril, aunque el día concreto suele variar de un año a otro; y finaliza el 30 de junio, salvo si este cae en sábado o domingo, que, entonces, se fija como último día de campaña el inmediato hábil posterior (1 o 2 de julio).

Debido a la envergadura de la campaña, entendemos que la fecha de inicio pueda depender, por un lado, de la preparación de los borradores de declaración a partir de la información recibida por la Administración a través de las declaraciones informativas que, como veremos más adelante, se presentan en el mes de enero con carácter general; y, por otro, de la puesta a punto de los programas y sistemas informáticos que la Agencia Tributaria pone a disposición de los millones de contribuyentes que deben efectuar la presentación de sus declaraciones a través de ellos. En consecuencia, podría considerarse justificado el hecho de que no exista un día específico de inicio del plazo de presentación de la declaración de la renta. Aunque, por otro lado, tratándose de un evento que tiene lugar cada año, sin excepción, creemos que cabría exigirle a la Administración que se preparara para el mismo con la antelación suficiente para iniciarlo en una fecha que ya hubiera estado prevista.

Esta falta de previsión del inicio de la campaña implica también que la duración del plazo de presentación no sea la misma para cada año, y varíe de uno a otro en unos pocos días. Aunque no nos parece que esta desviación sea especialmente significativa, habida cuenta de que la duración estimada suele situarse alrededor de los tres meses de campaña, lo que, a nuestro juicio, otorga a los contribuyentes tiempo más que suficiente para preparar y presentar su autoliquidación.

En lo tocante al día de finalización del plazo de autoliquidación, este suele situarse en el día 30 de junio, aunque en aquellos supuestos en que dicha fecha coincide con sábado o domingo, la oportuna orden ministerial se ocupa de fijar dicho día final de manera concreta, especificando que el mismo coincidirá con el día 1 o 2 de julio, según el caso. En nuestra opinión, valoramos positivamente que la determinación del último día de campaña se lleve a cabo de esta manera, pues al tratarse de plazos de naturaleza sustantiva, se garantiza que dicho último día caiga en día hábil, lo que desde luego resulta favorable a los intereses de los contribuyentes⁹¹.

Aunque este problema también podría solventarse si la propia Ley del impuesto o su Reglamento de desarrollo establecieran como último día del plazo de presentación de la autoliquidación el 30 de junio de cada año, previendo de forma expresa que, en el supuesto de que tal día coincidiera con un día inhábil, el plazo se extendería hasta el primer día hábil siguiente.

⁹¹ Debe tenerse en cuenta que los plazos sustantivos se rigen por lo dispuesto en el artículo 5 del Código Civil, que no excluye del cómputo los días inhábiles, por lo que, finalizado un plazo en día inhábil, no se amplía el mismo hasta el día hábil siguiente, como sí ocurre con los plazos procedimentales regulados en la Ley 39/2015. Nos ocupamos de este asunto en el capítulo tercero de esta tesis.

En cualquier caso, creemos que sería favorable a los intereses de los contribuyentes que el plazo para la presentación de la declaración de la renta coincidiera cada ejercicio, y, como venimos diciendo, tuviera unas fechas de inicio y de fin prefijadas en la Ley o en el Reglamento del impuesto, que no se modificaran anualmente, tal y como ocurre en el resto de figuras impositivas. De esta manera, no habría que esperar cada año a la publicación de la orden ministerial pertinente para conocer la fecha de inicio de la campaña de renta y, sin duda, se contribuiría a una mayor seguridad jurídica.

En otro orden de cosas, puede observarse que el establecimiento del plazo de presentación de la autoliquidación del IRPF no tiene en cuenta el devengo del impuesto. En este sentido, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) contempla dos situaciones distintas de devengo, una general y otra anticipada. Con carácter general, el devengo del impuesto se producirá el último día del periodo impositivo, que coincide con el 31 de diciembre de cada año (artículo 12.2. LIRPF). En cambio, en el supuesto de fallecimiento del contribuyente, se entiende que ese último periodo impositivo finaliza en la fecha del fallecimiento, momento en que se producirá el devengo (artículo 13 LIRPF).

Pues bien, con independencia de cuando se produzca el devengo en atención a las dos contingencias contempladas, el IRPF siempre será exigible en el plazo establecido por la oportuna orden ministerial, ya que la normativa del impuesto no encadena su exigibilidad al momento del devengo. Esto significa que, en caso de fallecimiento del contribuyente, quienes se ocupen de presentar la última autoliquidación por el IRPF de aquel (generalmente, sus herederos), no deban observar un plazo más temprano para llevar a cabo dicha presentación, sino que deberán hacerlo en el plazo general que se establezca.

Por último, decíamos que en torno al IRPF también se originaban otras obligaciones tributarias distintas de la principal, que implicaban la presentación de las oportunas autoliquidaciones o declaraciones mediante las que se les da cumplimiento. Así, de un lado, se impone la obligación de realizar pagos a cuenta, tanto a los contribuyentes del impuesto que desarrollan actividades económicas, fundamentalmente de carácter empresarial⁹², que deberán realizar pagos fraccionados trimestrales a cuenta del impuesto; como a determinados terceros pagadores de rentas satisfechas a los contribuyentes por el IRPF, que deben practicar retenciones o ingresos a cuenta sobre aquellas.

Esta obligación conlleva la presentación de autoliquidaciones seguidas del ingreso en el Tesoro del pago a cuenta, que, con carácter general, debe efectuarse de manera trimestral, en los veinte primeros días de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados por cada trimestre natural inmediato anterior, tal y como disponen los artículos 111.1 y 108.1 del RIRPF respecto de los pagos fraccionados y de las retenciones e ingresos a cuenta, respectivamente.

⁹² El artículo 109 del RIRPF exime de la presentación de los pagos fraccionados a los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales, agrícolas, ganaderas o forestales si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

No obstante, se dan las siguientes particularidades en relación al plazo de presentación de las autoliquidaciones indicado: en primer lugar, los contribuyentes que sean considerados “grandes empresas”⁹³, deberán presentar las autoliquidaciones sobre retenciones e ingresos a cuenta con periodicidad mensual, en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior. Y, en segundo lugar, el pago fraccionado que deban efectuar los empresarios relativo al último trimestre del año puede presentarse hasta el día treinta de enero, en vez de hasta el día veinte [artículo 111.1. b) RIRPF].

De otro lado, nos encontramos con la obligación de carácter exclusivamente formal, consistente en trasladar a la Agencia Tributaria determinada información relativa a las rentas percibidas por las personas físicas obligadas a tributar por el IRPF, a partir de la cual, aquella es capaz de elaborar los borradores de la declaración la renta y los datos fiscales de cada contribuyente. Dichas obligaciones de información implican la presentación de declaraciones informativas.

Estas tienen, principalmente, una periodicidad anual, y el plazo de presentación se sitúa comúnmente en el mes de enero de cada año (del 1 al 31), en relación con la información correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior (artículo 108.2 RIRPF). No obstante, existen algunas excepciones a estas generalidades. Así, el Modelo 185 “Declaración informativa mensual de los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y Mutualidades”, y el Modelo 186 “Suministro de información relativa a nacimientos y defunciones” a que está obligado el Registro Civil, tienen periodicidad mensual, lo que se justifica por el considerable volumen de información a remitir; y, el Modelo 280 “Declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo”, que debe suscribirse por las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen dichos productos, debe presentarse en el mes de febrero de cada año.

B) El Impuesto sobre Sociedades

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, y a diferencia de lo que ocurría en relación con el IRPF, el plazo de presentación de la autoliquidación en que se instrumenta la obligación tributaria principal (Modelo 200) se hace depender directamente del devengo del impuesto. Así, el artículo 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que «la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo». De esta manera, no existe un plazo de presentación único para todos los contribuyentes, sino que cada contribuyente tiene su propio plazo, en función de la fecha en que concluya su período impositivo.

Tal y como establece el artículo 27 de la ley del impuesto, el periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, siendo habitual que este se corresponda con el año natural. En consecuencia, puede afirmarse que el plazo de presentación de la

⁹³ A estos efectos, tienen la consideración de “grandes empresas” aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros (artículo 71.3.1º RIVA).

autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades se sitúa generalmente entre los días 1 y 25 del mes de julio del año siguiente a aquel al que aquella vaya referida. Pues los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, cuando esta coincide con el 31 de diciembre, finalizan el 30 de junio del año posterior (atendiendo a la regla general de cómputo “de fecha a fecha” para los plazos que se establecen por meses), siendo que los 25 días siguientes a dichos seis meses, se corresponden con el periodo comprendido entre el 1 y el 25 de julio (o día hábil siguiente si este no lo fuera).

Este periodo de seis meses entre el devengo del impuesto y el comienzo del plazo de presentación de la autoliquidación no es arbitrario, sino que se fundamenta en el hecho de que la base imponible se calcula a partir del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias obtenido por las sociedades sujetos pasivos, de manera que resulta indispensable conocer dicho dato para poder determinar la cuota tributaria. En este sentido, la normativa societaria dispone que la aprobación de las cuentas anuales (que integran, entre otros documentos, la cuenta de pérdidas y ganancias) debe llevarse a cabo necesariamente dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio⁹⁴. Por ello, el legislador ha optado por establecer un plazo de presentación de la autoliquidación en el que, con toda probabilidad, ya se tenga conocimiento del resultado contable definitivo, porque este haya sido convenientemente aprobado por la Junta General de la entidad.

Ahora bien, a la peculiaridad que ya de por sí reviste esta forma de establecer el plazo de presentación se suma, por una parte, que hay entidades cuyo ejercicio económico no coincide con el año natural porque así lo tienen establecido en sus estatutos sociales (entidades de ejercicio partido o quebrado); y, por otra, el hecho de que la normativa del impuesto contempla una serie de situaciones que van a suponer la conclusión del periodo impositivo en todo caso (artículo 27.2 LIS), independientemente de que haya finalizado o no el ejercicio económico de la entidad, con la consecuencia lógica de que, en ese momento, se produzca el devengo del impuesto y el nacimiento de la obligación tributaria. Son las siguientes:

- a) Cuando la entidad se extinga.
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
- c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al impuesto de la entidad resultante.
- d) Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

Acaecida cualquiera de estas circunstancias, va a producirse un devengo anticipado del impuesto, ya que son situaciones que pueden tener lugar cualquier día dentro del ejercicio económico de la entidad, concluyendo el periodo impositivo en ese momento por

⁹⁴ Así lo determina el artículo 164 de la Ley de Sociedades de Capital, cuyo texto refundido ha sido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

imperativo legal, sin necesidad de que se llegue al fin del ejercicio económico, que sería la causa común de conclusión de aquel, e iniciándose el cómputo de los seis meses que preceden al comienzo del plazo de 25 días para la presentación de la autoliquidación correspondiente a dicho periodo impositivo que termina.

En estos casos, y en función del día en que definitivamente se entienda finalizado el periodo impositivo, pueden surgir ciertos problemas en el cómputo del mencionado periodo de semestral, según cómo se interpreten las reglas generales sobre el cómputo de los plazos. Con independencia de que en el próximo capítulo nos ocupemos de este tema con la extensión que el asunto merece, no podemos dejar de hacer referencia ahora a la controversia surgida en relación con el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades cuando el último día del periodo impositivo de una entidad coincida con el último día del mes de febrero (28 o 29) o de un mes que solo tenga 30 días.

La solución que alcancemos dependerá de cómo se compute el periodo de seis meses que indica la ley, existiendo, a estos efectos, dos posibilidades: el cómputo “de fecha a fecha” que contemplan el artículo 30.4 de la Ley 39/2015⁹⁵ y el artículo 5.1 del Código Civil⁹⁶; o, el cómputo por meses naturales según el calendario gregoriano, que regula el artículo 60 del Código de Comercio⁹⁷. En el primer caso, el plazo empezará a contarse el día siguiente a la fecha de fin del periodo impositivo y finalizaría en el mismo día del sexto mes. Mientras que, en el cómputo por meses naturales, se contarían los meses enteros, con independencia del número de días que tuviera cada uno de ellos.

Veámoslo con un ejemplo práctico. Imaginemos una entidad cuyo ejercicio económico finaliza el día 30 de abril de cada año. Siguiendo el cómputo “de fecha a fecha”, el periodo de seis meses empezaría a contarse el 1 de mayo y finalizaría el 30 de octubre. Es decir, mismo día de referencia, el 30, del sexto mes contado a partir de abril, que sería octubre. Por tanto, el plazo de presentación del impuesto comprendería los días 31 de octubre hasta el 24 de noviembre.

Si atendemos al cómputo por meses naturales, el periodo de seis meses empezaría a contarse igualmente el 1 de mayo, pero en este caso, se contarían seis meses naturales completos, incluido octubre. Por lo que el mencionado plazo de seis meses se extendería

⁹⁵ Dispone que «si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.»

⁹⁶ Se expresa en los siguientes términos: «Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.»

⁹⁷Reza como sigue: «En todos los cómputos de días, meses y años, se entenderán: el día, de veinticuatro horas; los meses, según están designados en el calendario gregoriano, y el año, de trescientos sesenta y cinco días.»

hasta el 31 de octubre, iniciándose el plazo de presentación del impuesto el 1 de noviembre, y finalizando el 25 de dicho mes.

La elección entre uno u otro método de cálculo del plazo se ha supeditado a la calificación que se haga del plazo de seis meses en cuestión como plazo sustantivo o plazo procedimental. En efecto, alguna doctrina ha considerado que dicho plazo tendría naturaleza sustantiva al entender que «proviene de la normativa societaria para la aprobación de las cuentas anuales mercantiles»⁹⁸. Siendo así, resultaría aplicable el artículo 60 del Código de Comercio que, como norma especial, es de aplicación preferente a la normativa común (artículo 5 del Código Civil), y que, como antes se exponía, establece el cómputo por meses naturales.

En nuestra opinión, si bien estamos de acuerdo con que el plazo de aprobación de las cuentas anuales regulado en la normativa mercantil justifica o motiva el plazo de seis meses que se establece en el artículo 124.1 de la LIS, no creemos que pueda decirse que este último provenga de aquella normativa y, mucho menos, que esta (la normativa mercantil) le sea directamente aplicable.

Si, por el contrario, se atribuyera una naturaleza procedimental al plazo de seis meses, resultaría aplicable el cómputo “de fecha a fecha” regulado por el artículo 30.4 de la Ley 39/2015, que en materia de cómputo de plazos procedimentales suple la falta de regulación expresa del asunto por la normativa tributaria, tal y como se desprende del artículo 97 de la LGT.

Desde nuestra posición, no se comparte ninguno de los criterios expuestos. Tal y como se ha sostenido más arriba, no consideramos que los plazos de presentación de las autoliquidaciones tengan naturaleza procedimental, pues aquella no implica la iniciación de ningún procedimiento tributario (a excepción del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos), y, en consecuencia, no coincidimos con que se les asigne dicha naturaleza. A nuestro juicio, se trata de plazos sustantivos intrínsecos al ordenamiento tributario, y no derivados de otros órdenes jurisdiccionales, a los que se les debe aplicar, en defecto de una norma específica en materia tributaria, la regla general sobre cómputo de los plazos del artículo 5.1 del Código Civil, que para los plazos fijados por meses (o años) dispone el cómputo “de fecha a fecha”.

Esta ha sido la solución alcanzada por la Dirección General de Tributos cuando se le consultó sobre el particular, quien, en su consulta vinculante V2197-09, defiende que «respecto al [...] plazo, de seis meses, por la aplicación supletoria del derecho común (artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), hay que tener en cuenta el artículo 5.1 del Código Civil, que establece que los plazos fijados por meses se computan de fecha a fecha.» El mismo criterio ha seguido, ya en sede jurisdiccional, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que, en su sentencia de 15 de julio de 2011,

⁹⁸ FERNÁNDEZ-ARÁNEGA PÉREZ, J.: “La problemática del plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades en relación con aquellas entidades que cierran ejercicio en una fecha distinta al año natural. Comentario a la Resolución del TEAC de 14 de marzo de 2007”. *Impuestos*, núm. 21 (2009).

se ha pronunciado en los siguientes términos: «ha de tenerse en cuenta que en sentido estricto ni la Ley 58/2003 General Tributaria ni la Ley 30/1992, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, contienen una norma exactamente aplicable al cómputo de los plazos señalados por meses, por lo que el mismo habrá de efectuarse de fecha a fecha, conforme dispone el artículo 5 del Código Civil, si bien ha de puntualizarse que esta solución no precisa que se cite la jurisprudencia relativa al cómputo de los plazos para interposición de recursos a partir de la notificación o publicación de un acto --- del que se ocupa el art. 48 LRJAPPAC---, que aquí son inexistentes»⁹⁹. También la Audiencia Nacional que remite a la contestación dada por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V2197-09 a que antes aludíamos, en su sentencia de 13 de junio de 2011¹⁰⁰.

En otro orden de cosas, la normativa del Impuesto sobre Sociedades también regula otras obligaciones tributarias diversas de la propia autoliquidación por dicha figura impositiva. De manera similar a lo que ya se explicó con relación al IRPF, se incluyen, por un lado, la obligación de realizar pagos a cuenta, y por otro la obligación de presentar declaraciones informativas en cumplimiento de los deberes de información que se recogen en la LGT.

Por lo que a los pagos a cuenta se refiere, de nuevo se impone la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta a los terceros pagadores de rentas satisfechas a los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades que estén sometidas a dicho deber de retención o ingreso a cuenta. Las retenciones e ingresos a cuenta así practicadas habrán de ingresarse a favor de la Hacienda Pública, junto con la presentación de la autoliquidación correspondiente, por cada trimestre del año, en el plazo de los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero. Aunque, en el caso de los contribuyentes grandes empresas, se prevé la presentación mensual, en los veinte primeros días de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, tal y como se establece en el artículo 68.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS). Como se observa, coinciden con las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF en las condiciones para su presentación y pago.

De otra parte, los propios contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deben realizar pagos fraccionados a cuenta de este cuando se den las condiciones expresamente indicadas para ello por la normativa. En este caso, se prevén tres pagos fraccionados a lo

⁹⁹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 838/2011 de 15 de julio de 2011 (FJ 2º). El Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia expresa esta misma interpretación en sentencia de 26 de marzo de 2012: «dispone el artículo 5, apartado 1, del Código Civil que si los plazos estuvieran fijados por mes o años, se computarán de fecha a fecha, y que cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día de mes. [...] De acuerdo con reiterada jurisprudencia, en el cómputo de los plazos administrativos fijados por meses, el *dies ad quem* debe hacerse coincidir con el mismo número ordinal del día de notificación o publicación, no con el del día siguiente. Así, en la STS, Sala Tercera, de 18 de diciembre de 2002 (recurso de casación núm. 36/1998), se declara que "Procede rechazar esta alegación relativa al cómputo del plazo de 2 meses establecido en el artículo 58.1 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956, 1890), pues, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.1 del Código Civil (LEG 1889, 27), los plazos señalados por meses se cuentan de fecha a fecha» (FJ 2º).

¹⁰⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional 2943/2011, de 13 de junio de 2011, Rec. 244/2008 (FJ 3º).

largo del año natural, cuya autoliquidación debe presentarse en los veinte primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre. Según lo dispuesto en el artículo 40.1 de la LIS, los pagos fraccionados efectuados serán a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Esto significa que para los supuestos en que la entidad tenga un ejercicio económico y, por tanto, un periodo impositivo, coincidente con el año natural, los pagos fraccionados que se practiquen lo serán a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año en que efectivamente se hayan realizado. De esta manera, se conforma un calendario de obligaciones tributarias materiales relativas a dicho impuesto que quedaría como sigue:

Año N			
ABRIL	JULIO	OCTUBRE	DICIEMBRE
1P Año N	IS Año N-1	2P Año N	3P Año N

Sin embargo, los plazos de presentación de los pagos fraccionados no varían cuando el periodo impositivo de la entidad no coincida con el año natural, es decir, son plazos fijos que no dependen ni del devengo ni del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto que resulte de aplicación conforme al artículo 124.1 de la LIS. Así, si pensamos en una entidad cuyo ejercicio económico se inicie, por ejemplo, el 1 de junio de cada año, su calendario de obligaciones relativas al Impuesto de Sociedades quedaría de la siguiente forma:

Año N/N+1			
ABRIL	JULIO	OCTUBRE	DICIEMBRE
3P Año N-1/N	--	1P Año N/N+1	2P Año N/N+1 IS Año N-1/N

Como se observa, esta fijación de los plazos de los pagos fraccionados contribuye a desfavorecer a determinados contribuyentes, acumulando distintas deudas tributarias en un plazo prácticamente similar. A nuestro juicio, no tiene sentido que, en estos casos de sociedades con ejercicio partido o quebrado, los plazos de presentación de los pagos fraccionados no se vinculen al plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, de manera que el calendario de obligaciones que se configure para cada contribuyente esté mejor repartido a lo largo del año y se impida que coincidan en un mismo mes la presentación e ingreso de la autoliquidación del impuesto y la presentación e ingreso de un pago fraccionado, como ocurre en el ejemplo que hemos utilizado.

Por último, en lo que atañe a las declaraciones informativas, las obligaciones de información que motivan la presentación de estas son las mismas que existen en relación con el IRPF, en el sentido de que se refieren a las mismas rentas, aunque, en este caso, son percibidas por las personas jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, se prevé la utilización de los mismos modelos de declaración que deben presentarse, igualmente, en el mes de enero de cada año (artículo 68.2 RIS).

C) El Impuesto sobre el Valor Añadido

A diferencia de la naturaleza periódica de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido se define como un impuesto instantáneo, que se devenga con cada operación de consumo que se produce, por lo que no está sujeto a un periodo impositivo a lo largo del cual se lleve a cabo la realización del hecho imponible, pues este se entiende completado con cada entrega de bienes o prestación de servicios individualmente considerada, surgiendo en ese momento para el adquirente la obligación de soportar y satisfacer el impuesto al empresario o profesional que realice la operación, quien, a su vez, está obligado a repercutirlo y cobrarlo.

Así, aunque el objeto de gravamen en el IVA sea el consumo por los adquirentes de bienes y servicios, que son quienes, al fin, deben soportar la carga fiscal, en la configuración del impuesto, el sujeto pasivo aparece definido por los empresarios y profesionales que llevan a cabo las operaciones sujetas (artículo 84. Uno. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), a quienes se les impone la obligación de recaudar el IVA devengado en estas, para luego ingresarlo en el Tesoro, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación.

Pues bien, de cara a la declaración del impuesto que deben efectuar los sujetos pasivos, aquel se encuentra sujeto a un periodo de liquidación, de manera que el IVA devengado en las operaciones que se hubieran realizado a lo largo de un periodo de liquidación deberá declararse ante la Administración mediante la presentación de una autoliquidación (Modelo 303).

De acuerdo con el artículo 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RIVA), el periodo de liquidación tendrá, con carácter general, una duración trimestral, coincidiendo siempre con los trimestres naturales. Es decir, cada ejercicio o año natural se divide en cuatro periodos trimestrales de liquidación.

La autoliquidación relativa a los tres primeros periodos de liquidación del año deberá presentarse en los veinte primeros días del mes siguiente al último día del periodo de liquidación. Es decir, en los veinte primeros días de abril, julio y octubre. Para la declaración correspondiente al último periodo de liquidación del año, el que finaliza en diciembre, se prevé un plazo de presentación algo más amplio, extendiéndose hasta el día treinta del mes de enero del año siguiente (artículo 71.4 RIVA).

El Reglamento del impuesto contempla también un periodo de liquidación mensual que será de aplicación obligatoria para determinados sujetos pasivos¹⁰¹. En este caso, las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de ellos deberán presentarse en los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual. Se especifica, no obstante, que, para la autoliquidación correspondiente al mes

¹⁰¹ Según lo dispuesto por el artículo 71.3. del Reglamento del IVA, están sujetos a un periodo de liquidación mensual los contribuyentes que tengan la consideración de “grandes empresas”, aquellos que estén inscritos en el Registro de devolución mensual y los que apliquen el Régimen especial del grupo de entidades.

de enero, el plazo se extiende hasta el último día del mes de febrero (28 o 29), previsión esta que, sin duda, evita posibles controversias que puedan surgir, descartando de plano una interpretación de la norma, a partir de la cual se considerase que el plazo de presentación de la autoliquidación del mes de enero se extiende hasta el 2 o el 3 de marzo, porque se entendiera que dicho plazo de presentación es, en todo caso, de 30 días.

Por otra parte, en relación con el IVA, también se dispone la obligación de presentar determinadas declaraciones informativas. Entre ellas destacan: la declaración-resumen anual (Modelo 390), las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias (Modelo 349) y la declaración de operaciones con terceras personas (Modelo 347).

La declaración-resumen anual (Modelo 390), deben presentarla la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto (artículo 71.7 RIVA), y en ella se recogen, de manera acumulada, los datos incluidos en las autoliquidaciones trimestrales presentadas a lo largo del año¹⁰². La presentación debe efectuarse entre el 1 y el 30 de enero del año siguiente a aquel a que vaya referida la declaración¹⁰³.

En cuanto a las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias (Modelo 349), deben presentarlas aquellos sujetos pasivos del impuesto que desarrollen tales operaciones o que sean destinatarios de las mismas. Es decir, deben informar a la Agencia Tributaria de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen (artículo 78 RIVA). Por lo que se refiere al plazo de presentación de estas declaraciones recapitulativas, se disponen las siguientes reglas. Con carácter general, la declaración recapitulativa deberá presentarse por cada mes natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre (artículo 81.2.1º RIVA).

Ahora bien, la declaración deberá presentarse por cada trimestre natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral cuando se cumplan los siguientes requisitos (artículo 81.2.2º RIVA): que en el trimestre en curso, el importe total acumulado de las entregas de bienes y de las prestaciones intracomunitarias de servicios efectuadas no alcance la cifra de 50.000 euros, excluido el IVA; y que dicho importe no se haya superado tampoco en ninguno de los cuatro trimestres naturales anteriores al trimestre de referencia.

Esta regla que establece la periodicidad trimestral de las declaraciones recapitulativas en las circunstancias expuestas se completa con una cláusula de cierre que conecta ambas posibilidades, según la cual, si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe de 50.000 euros mencionado, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo

¹⁰² En la actualidad, se exime de esta obligación a los sujetos pasivos que realicen actividades en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y/o cuya actividad consista en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y a los que aplican un periodo de liquidación mensual.

¹⁰³ Así se dispone por el artículo 8 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes.

Es decir, si se viene aplicando el periodo trimestral para la presentación del Modelo 349 y se supera el umbral fijado, por ejemplo, durante el transcurso del segundo mes de un trimestre natural, deberá presentarse una declaración recapitulativa relativa a los dos primeros meses de dicho trimestre, en el plazo de los veinte días siguientes a la finalización del segundo mes. Y, a partir del mes siguiente a este, es decir, del último mes del trimestre natural en curso, la presentación del Modelo 349 deberá efectuarse con carácter mensual.

Debe advertirse que, al tratarse del IVA, la obligación de presentar las distintas declaraciones relativas al mismo viene impuesta por la normativa europea reguladora del impuesto, la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), que, además, dispone ciertas condiciones en cuanto a los plazos de presentación de aquellas.

En principio, se permite a los Estados miembros establecer la duración de los periodos de liquidación (la Directiva IVA habla de periodos impositivos) y los plazos de presentación para las declaraciones que ellos estimen oportunos, siempre que se respeten ciertos límites:

- Según lo dispuesto por el artículo 252 de la Directiva, para las autoliquidaciones del IVA (Modelo 303) el plazo de presentación no puede exceder de dos meses a contar desde el último día del periodo de liquidación.
- En relación con la declaración-resumen anual (Modelo 390), la Directiva no hace ninguna previsión en cuanto al plazo de presentación.
- Por último, para las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias (Modelo 349), el plazo de presentación de las mismas no podrá exceder de un mes a partir del final del periodo (mensual o trimestral) a que vayan referidas (artículo 263).

A tenor de lo expuesto, debe concluirse que nuestra normativa sobre el IVA respeta los límites establecidos por la normativa europea en relación con los plazos de presentación de las declaraciones tributarias relativas al impuesto, salvo en un caso, la declaración recapitulativa correspondiente al mes de julio, para la cual, como se ha indicado más arriba, se establece un plazo de presentación que excede de un mes, ya que la misma puede presentarse hasta el 20 de septiembre. Es decir, se establece un plazo de un mes y veinte días a contar desde el 31 de julio en que finaliza el periodo de liquidación mensual.

En este punto, llama la atención el hecho de que en el año 2013, a través del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, se eliminara este plazo de presentación más extenso para las autoliquidaciones de IVA (Modelo 303) concernientes al mes de julio (el Reglamento del impuesto también incluía esta excepción al plazo general de 30 días para dichas autoliquidaciones) y no se modificara el plazo en el caso del Modelo 349, máxime cuando en relación con este último, la adecuación de tal excepción a la normativa europea resulta, cuanto menos, cuestionable.

Debe recordarse que esta reforma de los plazos no estuvo a salvo de defectos técnicos, pues, como advirtió en su momento CUBERO TRUYO, el Real Decreto 828/2013 modificó los plazos relativos al Modelo 303, pero se olvidó de cambiar en el mismo sentido los plazos de las autoliquidaciones a presentar por los sujetos pasivos que aplicaran el régimen especial del grupo de entidades (Modelos 322 y 353), procediéndose a efectuar la modificación respecto de estas meses más tarde con la aprobación del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, que vino a subsanar el error cometido¹⁰⁴.

A la vista de tales eventualidades, pudiera pensarse que el hecho de que el plazo para presentar el Modelo 349 del mes de julio continúe finalizando el 20 de septiembre, también se debe a un descuido de parte del poder reglamentario. En otro caso, ello denota una clara falta de rigor técnico, pues no parece que pueda justificarse que se mantenga la excepción en relación con aquel, más bien al contrario, a la vista del 263 de la Directiva IVA.

La declaración anual de operaciones con terceras personas (Modelo 347), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del RGGI, tienen la obligación de presentarla las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, es decir, los sujetos pasivos del IVA, quienes, a través de dicha declaración deberán informar a la Agencia Tributaria de aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

El plazo de presentación del Modelo 347 se sitúa en el mes de febrero de cada año, tal y como viene establecido por el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación. No obstante, desde el Ministerio de Hacienda y Función Pública se pretendió adelantar el plazo de presentación al mes de enero¹⁰⁵ y, de hecho, así lo dispuso la Orden HFP/1106/2017, de 16 de noviembre, que modificaba el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, con efectos para el Modelo 347 a presentar en el año 2019 relativo a las operaciones desarrolladas en 2018 (Disposición final única de la Orden HFP/1106/2017).

Esta maniobra se justificaba desde la propia norma, por un lado, con el objetivo de homogeneizar los plazos de presentación de las declaraciones informativas; y, por otro, con un pretendido adelanto del inicio de la campaña de renta (que aún no se ha producido) con el fin primordial de efectuar lo antes posible las devoluciones derivadas de la

¹⁰⁴ CUBERO TRUYO, A.: “Advertencia sobre la modificación del plazo de presentación de la liquidación del IVA del mes de julio (el plazo finaliza el 20 de agosto en lugar del 20 de septiembre)”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 889 (2014).

¹⁰⁵ Recordemos que, desde que se aprobara el Modelo 347 por la Orden de 24 de julio de 1996 hasta el año 2012, el plazo de presentación de la declaración se situaba en el mes de marzo, habiéndose ya adelantado al mes de febrero a partir del ejercicio 2013.

normativa del IRPF y, para ello, se explicaba que resultaba imprescindible que la Agencia Tributaria contara con la información proporcionada por el Modelo 347 (entre otros) lo antes posible, para así poder elaborar los borradores del impuesto y ofrecérselos a los contribuyentes con mayor anticipación.

Sin embargo, tales argumentos no convencieron ni a los empresarios y profesionales sobre los que recae la obligación de su presentación, ni a los gestores y asesores fiscales de aquellos que, en definitiva, eran quienes iban a encargarse de efectuarla. Pues ello suponía aumentar la información a proporcionar a la Agencia Tributaria en el mes de enero, incrementando significativamente la carga de trabajo de autónomos, PYMES, gestorías y asesorías, lo que, de manera previsible, afectaría negativamente a la información presentada, ya que el tiempo de preparación de la misma se reducía de forma considerable.

Todo ello motivó que asociaciones de autónomos y empresarios criticaran el adelanto decretado y solicitaran al Ministerio de Hacienda su rectificación y el mantenimiento del plazo de presentación del citado modelo en el mes de febrero. Finalmente, mediante la Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre volvió a modificarse el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008 de 20 de octubre, para devolver al mes de febrero el plazo de presentación del Modelo 347. De esta manera, el periodo comprendido entre el 1 y el 31 de enero como plazo de presentación del citado Modelo no ha llegado a aplicarse a la declaración correspondiente a ningún año.

1.1.3. Sobre la conveniencia de unificar o mejorar la coherencia del calendario del contribuyente

Hablamos de calendario del contribuyente para referirnos a la ordenación temporal de las diversas declaraciones tributarias que, a lo largo de un año natural, deben presentar los contribuyentes en cumplimiento de las obligaciones tributarias que le sean exigibles.

Debe advertirse, no obstante, que no todos los contribuyentes tienen las mismas cargas fiscales. Comúnmente, los particulares (entendidos estos como aquellas personas que no llevan a cabo el ejercicio de una actividad económica) tienen una única cita anual con el fisco, la relativa al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio, en su caso¹⁰⁶. Ello sin perjuicio de otras obligaciones tributarias derivadas de determinados tributos municipales a las que puedan estar sometidos, que también suponen el pago periódico de una deuda tributaria, aunque no requieren la presentación de una autoliquidación, como son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o tasas municipales diversas.

¹⁰⁶ Téngase en cuenta, por un lado, que solo están obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio aquellas personas físicas que tengan bienes o derechos cuyo valor determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros, o cuando, siendo inferior a dicha cantidad, la cuota tributaria salga a ingresar, una vez aplicadas todas las deducciones y bonificaciones que procedan. Por otro lado, de acuerdo con la normativa del IRPF, hay contribuyentes que no están obligados a presentar declaración por dicho impuesto al no alcanzar los límites establecidos en función de la cuantía y de la naturaleza de las rentas obtenidas (artículo 96 LIRPF).

A parte de ello, los particulares no tendrán que encontrarse con el erario más que ante situaciones o actos jurídicos puntuales, que, de subsumirse en el hecho imponible de alguna figura impositiva porque revelen cierta capacidad económica del particular que haya de ser gravada, generarán determinadas obligaciones tributarias a las que deban dar cumplimiento. Un ejemplo de estas eventuales contingencias podemos encontrarlo en la compraventa de un inmueble, que, de manera habitual, implica el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas¹⁰⁷, naciendo la obligación de presentar la oportuna autoliquidación e ingresar la deuda tributaria que resulte; o en la recepción de una herencia, que, generalmente, estará sujeta al Impuesto de sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, otro escenario bien distinto es en el que se ven conminados a desenvolverse los empresarios y profesionales. Pues, además de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con su aportación correspondiente a través del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, la normativa tributaria hace recaer sobre ellos múltiples obligaciones tributarias, no ya como ciudadanos destinatarios del estricto deber de contribuir del artículo 31.1 de nuestra Carta Magna, sino desde una posición de auténticos colaboradores y recaudadores para con la Hacienda Pública.

En este sentido, se les impone, de un lado, la obligación de practicar pagos a cuenta, en relación tanto con sus propios ingresos, como con determinadas rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta que satisfagan a otros, es decir, se les convierte en retenedores. Y como tales se les exige que, una vez practicados dichos pagos a cuenta efectúen el ingreso de lo retenido en el Tesoro junto con la presentación de autoliquidaciones y de declaraciones informativas, a través de las cuales, han de proporcionar una serie de datos a la Agencia Tributaria.

De otro lado, se les ordena también la recaudación del IVA que se devengue en las operaciones económicas que desarrollen, mediante la repercusión del impuesto a los destinatarios de estas, y el posterior ingreso de aquel en las arcas públicas, de nuevo, acompañado de la presentación de las oportunas autoliquidaciones y declaraciones informativas.

Como consecuencia de todo ello y una vez analizados los plazos de presentación de las diversas declaraciones en que se instrumentan las principales figuras impositivas de nuestro sistema tributario, podemos hacernos una idea a cerca de las numerosas obligaciones tributarias que deben cumplir los empresarios y profesionales a lo largo de un año natural, viéndose forzados en su mayoría a tener que contar con ayuda especializada para poder dar cumplimiento a todas ellas en los plazos y las condiciones previstas por las leyes.

Sin ánimo de recoger aquí un calendario tributario como el que publica la Agencia Tributaria, donde se integran todas y cada una de las declaraciones que deban presentarse por los distintos contribuyentes, incluyendo aquellas relativas a sectores concretos de actividad, pasamos a resumir cómo quedaría aquel teniendo en cuenta tan solo las

¹⁰⁷ Siempre y cuando no se trate de la compra de un inmueble nuevo, que estará sujeta a IVA.

obligaciones tributarias derivadas del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, que, en puridad, sería el calendario aplicable a la mayor parte de los empresarios y profesionales residentes en España, que, fundamentalmente, no desarrollan actividades con un régimen propio de tributación¹⁰⁸ (como sería el caso, por ejemplo, de las actividades de producción de energía o de fabricación de productos específicos, actividades financieras o de seguros, entre otras).

ENERO	
MODELO	PLAZO DE PRESENTACIÓN
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) 4T	1-20
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Diciembre	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) 4T/Diciembre	1-20
Pagos fraccionados (IRPF) 4T	1-30
IVA 4T/Diciembre	1-30
IVA Resumen anual	1-30
Declaraciones informativas IRPF-IS	1-31
FEBRERO	
MODELO	PLAZO DE PRESENTACIÓN
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Enero	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Enero	1-20
IVA Enero	1-28/29
Modelo 347	1-28/29
MARZO	
MODELO	PLAZO DE PRESENTACIÓN
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Febrero	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Febrero	1-20
IVA Febrero	1-30
ABRIL	
MODELO	PLAZO DE PRESENTACIÓN
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) 1T	1-20
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Marzo	1-20
Pagos fraccionados (IRPF) 1T	1-20
Pagos fraccionados (IS) 1P	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) 1T/Marzo	1-20
IVA 1T	1-20
IVA Marzo	1-30
Comienzo de la campaña de IRPF	--
MAYO	
MODELO	PLAZO DE PRESENTACIÓN
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Abril	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Abril	1-20
IVA Abril	1-30
IRPF	1-31
JUNIO	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Mayo	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Mayo	1-20

¹⁰⁸ Así lo ponen de manifiesto los datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística para cada año. Desde su página web se genera un listado de las empresas activas en España en función de la actividad principal desarrollada, según las divisiones CNAE 2009. Puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=3954>

IVA Mayo	1-30
IRPF	1-30
JULIO	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) 2T	1-20
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Junio	1-20
Pagos fraccionados (IRPF) 2T	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) 2T/Junio	1-20
IVA 2T	1-20
Impuesto sobre Sociedades	1-25
IVA Junio	1-30
AGOSTO	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Julio	1-20
IVA Julio	1-30
Declaración recapitulativa (IVA) Julio	1-31
SEPTIEMBRE	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Agosto	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Julio	1-20
IVA Agosto	1-30
OCTUBRE	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) 3T	1-20
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Septiembre	1-20
Pagos fraccionados (IRPF) 3T	1-20
Pagos fraccionados (IS) 2P	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) 3T/Septiembre	1-20
IVA 3T	1-20
IVA Septiembre	1-30
NOVIEMBRE	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Octubre	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Octubre	1-20
IVA Octubre	1-30
DICIEMBRE	
Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF-IS) Noviembre	1-20
Pagos fraccionados (IS) 3P	1-20
Declaración recapitulativa (IVA) Noviembre	1-20
IVA Noviembre	1-30

A la vista del calendario planteado, el conjunto de las obligaciones tributarias que los contribuyentes deben cumplir a lo largo del año podría resumirse como sigue:

- Las grandes empresas deben cumplir con sus obligaciones tributarias de manera mensual, teniendo en cuenta que pueden presentar los modelos de retenciones e ingresos a cuenta hasta el día 20 de cada mes y las declaraciones de IVA hasta el día 30. Aquellos sujetos que realicen operaciones intracomunitarias también deberán presentar la declaración recapitulativa correspondiente hasta el día 20 de cada mes, salvo la del mes de julio, que podrán hacerlo hasta el día 20 de septiembre.

- El resto de los contribuyentes deberán realizar declaraciones trimestrales, coincidiendo que el plazo de presentación establecido tanto para retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (IRPF/IS), como para el IVA comprende los veinte primeros días de los

meses de abril, julio y octubre. Solo en enero, la declaración del IVA y el pago fraccionado a cuenta del IRPF correspondientes al cuarto trimestre del año anterior cuentan con un plazo mayor que se amplía hasta el día 30 de dicho mes. El plazo para las declaraciones de las retenciones e ingresos a cuenta relativas al cuarto trimestre del año anterior sí se mantiene hasta el día 20 de enero.

- En relación con el Impuesto sobre Sociedades, todas las entidades (con independencia de su volumen) deberán presentar los pagos fraccionados en los primeros veinte días de los meses de abril, octubre y diciembre. La declaración del impuesto, por su parte, se realizará en el plazo que le sea aplicable a cada sujeto pasivo de acuerdo con su ejercicio económico, siendo habitual que aquel se sitúe entre los días 1 y 25 de julio.

- El plazo para la presentación del IRPF comprenderá casi todo el mes de abril, y la totalidad de los meses de mayo y junio, finalizando el día 30 de este último.

- Por último, todos los contribuyentes (empresarios y profesionales) habrán de presentar las declaraciones informativas a que estén obligados hasta el 31 de enero, salvo la declaración-resumen anual de IVA, que puede presentarse hasta el 30 de enero, y el Modelo 347 cuya presentación está prevista para el mes de febrero.

Hay que tener en cuenta, además, que en el caso en que se opte por la domiciliación bancaria como forma de ingreso de la deuda tributaria resultante de las autoliquidaciones, los plazos de presentación de estas se adelantan cinco días naturales. Por tanto, aquellas que vencen los días 20, deberán presentarse hasta el día 15, inclusive; las que vencen los días 30, hasta el día 25, inclusive (salvo el IVA mensual correspondiente a enero que tendría que presentarse hasta el 23 o 24 de febrero, según este tuviera 28 o 29 días); y el Impuesto sobre Sociedades, hasta el día 20, inclusive.

En estos supuestos de pago por domiciliación bancaria, adviértase también que, si el vencimiento del plazo de presentación coincide con un día inhábil, el plazo finaliza el primer día hábil siguiente y el plazo de domiciliación bancaria se ampliará con carácter general el mismo número de días que resulte ampliado el plazo de presentación de dicha declaración.

Puesto que, sin duda, la domiciliación bancaria constituye la forma de pago en efectivo más habitual, por la facilidad que entraña, ya que solo es necesario indicar en el modelo de declaración el número de cuenta bancaria en el que se quiera cargar el impuesto, nos encontramos con que los contribuyentes que optan por esta forma de pago ven reducidos los plazos de presentación de sus autoliquidaciones de forma bastante considerable.

Pues bien, una vez analizado este calendario del contribuyente que podríamos calificar de “estándar” o “básico”, observamos una serie de incongruencias cuya subsanación creemos que contribuiría a mejorar la uniformidad y coherencia de aquel, ayudando al contribuyente a organizar mejor sus obligaciones, y que procedemos a exponer a continuación.

Para empezar, en lo que concierne a las grandes empresas, el plazo de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias correspondiente al mes de

julio debería modificarse, fijándose como último día del plazo el 20 de agosto. En primer lugar, para acomodar dicho plazo a la normativa europea; y, en segundo lugar, porque la razón de dicha extensión del plazo estaba en liberar a los contribuyentes de obligaciones tributarias que cumplir en el mes de agosto, respetando así el periodo vacacional, sin embargo, una vez eliminada esta excepción al plazo mensual general en relación con la autoliquidación del IVA (Modelo 303), carece de sentido que se mantenga para la declaración recapitulativa, pues, en cualquier caso, los contribuyentes van a tener que ocuparse en agosto de la presentación de la autoliquidación del IVA de julio.

Por lo que a las declaraciones trimestrales se refiere, en cuanto a las que se presentan en el mes de enero relativas al cuarto trimestre, nos llama la atención la diferenciación que existe entre las que tienen como fecha límite de presentación el día 20 y las que cuentan con un plazo superior que se extiende hasta el día 30, teniendo en cuenta que para los tres primeros trimestres, tanto las obligaciones derivadas del IVA como las que proceden del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, el plazo de presentación que se dispone es hasta el día 20 del mes siguiente al final del trimestre.

Como se observa, los pagos fraccionados del IRPF y la autoliquidación del IVA, ambos correspondientes al cuarto trimestre, pueden presentarse hasta el 30 de enero. Para el resto de las autoliquidaciones y para la declaración-recapitulativa trimestral, se mantiene el plazo de presentación en los veinte primeros días naturales del mes de enero. A nuestro juicio, habida cuenta del volumen de declaraciones que deben presentarse en enero, pues hay que sumar a estas las declaraciones informativas anuales, y con el propósito de unificar los criterios de fijación de los plazos, proponemos que las autoliquidaciones sobre retenciones e ingresos a cuenta y la declaración recapitulativa trimestral que se refieren al cuarto trimestre también puedan presentarse hasta el día 30 del mes de enero.

Por otro lado, y con el mismo objetivo unificador, el plazo para la presentación de la declaración-resumen anual del IVA debería extenderse hasta el 31 de enero, y así coincidir con el del resto de las declaraciones informativas.

Finalmente, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, lo más destacable en lo que a su plazo de presentación se refiere es lo reducido que resulta, sobre todo, si lo comparamos con el plazo que se otorga al IRPF. Evidentemente, aceptamos que la dimensión de una y otra campaña no son comparables en cuanto al número de contribuyentes llamados a participar de las mismas y que, por otro lado, las sociedades suelen contar con los servicios de profesionales especializados en la materia para la preparación y la presentación del impuesto, lo que sin duda otorga cierta agilidad al proceso de presentación. Sin embargo, a nuestro juicio, sería deseable alargar el plazo de presentación del impuesto, al menos, hasta agotar el mes de julio, de manera similar al plazo del IRPF que se extiende hasta el final de junio. Piénsese, además, que en los primeros veinte días de julio coinciden la presentación del Impuesto sobre Sociedades con la presentación de las diversas declaraciones correspondientes al mes de junio y al segundo trimestre del año, lo que, en nuestra opinión, motiva aún más esta ampliación del plazo que demandamos.

En relación con ello, supone un obstáculo añadido a la posibilidad de cumplir cómodamente con la presentación del Impuesto sobre Sociedades el hecho de que la Agencia Tributaria no habilita el programa informático a través del cual debe efectuarse aquella (Sociedades WEB) hasta el mismo día 1 del mes de julio de cada año. Esta circunstancia afecta, principalmente, a las gestorías y asesorías fiscales encargadas de la presentación de un buen número de declaraciones, pues se les impide que, en tanto se abre el periodo legal de presentación, al menos pudieran comenzar las tareas de cumplimentación del Modelo 200, que, en determinados supuestos (como, por ejemplo, el de la sociedad dominante de un grupo que tributa en el régimen de consolidación fiscal), puede llegar a contener más de noventa páginas.

1.2. La obligación material de ingreso de la deuda tributaria: formas de extinción conectadas a la presentación de una autoliquidación. Cuestiones temporales

De manera simultánea a la presentación del modelo de declaración, el contribuyente debe decidir qué hacer en relación con la deuda tributaria resultante. Pues, aunque desde un punto de vista teórico se habla, bien del ingreso de la cuota cuando esta sea positiva (salvo solicitud de compensación), bien de la solicitud de devolución cuando resulte una cuota negativa; en la práctica debe matizarse el concepto de ingreso o pago, pues, en lo concerniente al mismo, son varias las opciones que la ley otorga al contribuyente, según el tributo ante el que nos hallemos y en atención a la situación personal y financiera en que aquel se encuentre.

Dicho de otro modo, si bien cuando se habla de la autoliquidación se tiende a incluir dentro del término la propia liquidación de la deuda por parte del sujeto pasivo, en el sentido de considerar como un elemento intrínseco a aquella el ingreso de la cuota resultante, lo cierto es que, en la práctica, las deudas tributarias autoliquidadas pueden satisfacerse por diversas vías.

La LGT se ocupa de esta (la deuda tributaria, se entiende), dentro del Título II destinado a “Los Tributos”, en el Capítulo IV, en el que se regulan los distintos cauces por los que aquella puede extinguirse, a saber, «por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes» (artículo 59 LGT).

Antes de continuar analizando las distintas formas de extinción de las deudas tributarias, nos parece necesario detenernos a hacer una relevante matización en relación con los plazos de cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias según su naturaleza. Hemos explicado que, en los tributos que se gestionan mediante autoliquidación, los sujetos pasivos deben ocuparse, por un lado, de la obligación formal que supone la presentación del modelo de declaración aprobado; y, por otro, de la obligación material que implica el pago de la deuda tributaria que resulte, y ambas obligaciones deben realizarse en el mismo plazo, que será el determinado por la normativa propia del tributo de que se trate. Pues bien, en el caso de las prestaciones pecuniarias en que consisten las obligaciones materiales, ese plazo de cumplimiento de la exigencia de ingreso de la deuda tributaria coincide con el denominado periodo voluntario de pago, que hace referencia a

la fase de recaudación de los tributos y que se inicia con la fecha de comienzo del plazo para la presentación de las autoliquidaciones.

En definitiva, abierto el plazo para presentar una autoliquidación, comienza también el periodo voluntario de pago de la deuda resultante de aquella.

Por lo tanto, presentada una autoliquidación por el contribuyente con resultado a ingresar, este tiene las siguientes opciones, que, en principio, deberán ejercitarse dentro de dicho periodo voluntario: a) pagar la deuda: b) solicitar su compensación con un crédito reconocido a su favor, en los supuestos en que exista este último; c) no hacer nada y dejar la deuda pendiente de pago¹⁰⁹.

1.2.1. El pago en periodo voluntario: el pago en efectivo

En relación con el pago de la deuda, este puede realizarse de diversas formas, tal y como se desprende del artículo 60 de la LGT: pago en efectivo, pago mediante efectos timbrados o pago en especie.

De entre todos ellos, el pago en efectivo dentro del periodo voluntario se erige como el modo normal y preferente de extinción de las deudas tributarias. Quiere decirse con esto que, en líneas generales, una vez realizado el hecho imponible definido por la norma, se produce el devengo del tributo y el nacimiento de la obligación tributaria principal, siendo exigible al contribuyente el pago de la deuda correspondiente en el plazo legalmente establecido, esto es, en el periodo voluntario. El pago así satisfecho produce efectos liberatorios para el contribuyente en relación con su obligación y, además, extingue la deuda tributaria.

Algunos autores, como MARTIN QUERALT, entienden que el pago en periodo voluntario en los términos expuestos no conlleva el desarrollo de un procedimiento en sentido estricto, pues no puede decirse que exista un «conjunto de actuaciones de los órganos públicos concatenadas sucesivamente y que den lugar a una declaración de voluntad o de juicio de ellos»¹¹⁰. Por su parte, PÉREZ ROYO considera que el pago de la deuda tributaria forma parte del procedimiento recaudatorio, tanto si tiene lugar dentro del plazo fijado, esto es, en periodo voluntario, como si se efectúa más allá de aquel, ya en el periodo ejecutivo; y tilda de poco acertada la regulación de la extinción de la deuda tributaria y, en concreto, del pago, de manera separada a la del procedimiento de recaudación, en el bien entendido de que aquella tiene fundamentalmente un alcance procedimental¹¹¹.

A nuestro juicio, esta apreciación relativa a la falta de un procedimiento de recaudación en periodo voluntario propiamente dicho solo podría sostenerse en relación con el pago en efectivo, que es aquel que se efectúa en dinero de curso legal mediante cheque, tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, o domiciliación bancaria (artículo 34 del

¹⁰⁹ La extinción por prescripción o por condonación no dependen del obligado tributario, por lo que no son una posibilidad que se ponga a su disposición para que este las aplique junto con la presentación de la autoliquidación.

¹¹⁰ MARTÍN QUERALT, J.: Op. cit. p. 540.

¹¹¹ PÉREZ ROYO, F.: Op. cit. p. 361

RGR). En efecto, cuando dentro de dicho periodo voluntario se pague la deuda tributaria resultante de una autoliquidación, por cualquiera de los medios mencionados, toda actuación que realicen los órganos de la Administración tributaria dirigidos a percibir efectivamente las cantidades ingresadas por los contribuyentes, serán actuaciones de orden interno que no tendrán ningún efecto sobre estos, en el sentido de que no han de esperar ningún acto resolutorio por parte de aquella. Por lo que estamos de acuerdo en considerar que, en estos supuestos, no se tramita ningún procedimiento ni de gestión ni de recaudación.

En consecuencia, presentada la autoliquidación en el plazo otorgado e ingresada efectivamente la deuda en periodo voluntario de pago, el contribuyente podrá dar por definitiva su aportación al gasto público, una vez que transcurra el plazo de prescripción del tributo que sea, eso sí.

Sin embargo, la normativa contempla otras formas de pago para las que sí se prevé la tramitación de un concreto procedimiento, con la participación activa, no solo del contribuyente, sino también de la Administración. Nos referimos al pago mediante efectos timbrados y al pago en especie (artículo 60 LGT). Estas formas de pago solo pueden utilizarse respecto de las deudas derivadas de aquellos tributos cuya ley reguladora las admita expresamente. En el caso del pago mediante efectos timbrados, será la ley propia del tributo la que establezca las condiciones en que debe llevarse a cabo dicho pago. Mientras que, para el pago en especie, son la LGT y el RGR los que regulan el procedimiento a seguir, que se aplicará en los casos en que se admita dicha forma de pago (en concreto, IRPF, IS, IP e ISD).

Es más, por lo que al pago en efectivo se refiere, la LGT reconoce la posibilidad de aplazar o fraccionar dicho pago (el artículo 65) cuando el obligado al mismo se encuentre en una situación financiera que le impida hacer frente a la deuda en el plazo establecido. Para ello, también se contempla la tramitación de un procedimiento concreto, que finalizará con una resolución específica dictada por los órganos recaudadores.

En resumen, y en relación con el concepto de “pago” de la deuda tributaria, el contribuyente puede, dentro del periodo voluntario y al tiempo de presentar su autoliquidación:

a) Efectuar el ingreso en efectivo de la cuota positiva resultante de esta; en tal supuesto, no se iniciará ningún procedimiento tributario, ni de gestión ni de recaudación, y el obligado tributario podrá considerar íntegramente cumplida su obligación. Eso sí, a salvo de que la Administración, *a posteriori*, pueda iniciar contra él un procedimiento de gestión o de inspección a fin de corroborar su correcto cumplimiento.

b) No efectuar el ingreso de la deuda, y, en cambio, solicitar el pago en especie (si se trata de un tributo cuya normativa reguladora admita este tipo de pago) o el aplazamiento o fraccionamiento del pago. En ambos casos, sí se prevé la actuación de la Administración tributaria, que será la encargada de admitir el pago en especie o conceder el aplazamiento o fraccionamiento solicitados, si se dieran los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para ello. Solo entonces, esto es, verificado el pago en especie (una vez

autorizado), o efectuado el pago del importe total de la deuda en el plazo o los plazos concedidos; se habrá culminado el cumplimiento de la obligación tributaria. Aunque, de nuevo, la Administración podrá controlar la conformidad de este con el ordenamiento tributario, a través de los procedimientos de gestión e inspección.

1.2.2. Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

El aplazamiento y el fraccionamiento del pago de la deuda tributaria se constituyen como una institución que facilita al obligado a dicho pago su cumplimiento, cuando razones de naturaleza financiera o económica le impiden hacer frente al mismo en el plazo legalmente fijado. CALVO ORTEGA se refiere a esta figura como una «medida de ajuste de la capacidad económica del deudor tributario», ya que flexibiliza las relaciones tributarias entre deudor y Administración, pero sin menoscabo de dicho principio rector de las mismas y contribuyendo a la mejor realización de la justicia tributaria¹¹².

Mediante la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, la Administración autoriza al obligado al pago a satisfacer la deuda tributaria en un momento posterior al inicialmente previsto por la normativa que le resulte aplicable. Podría decirse, por tanto, que la concesión del aplazamiento o fraccionamiento viene a suponer una novación en la obligación de pago desde la notificación de la resolución estimatoria, mediante la que Administración y obligado tributario convienen nuevos términos del cumplimiento temporal de la obligación de pago y modifican un elemento esencial, como es el de la exigibilidad de dicho pago, desplegando eficacia sobre la actividad a desarrollar por ambas partes¹¹³.

La LGT reconoce la facultad de la Administración para aplazar o fraccionar el pago de deudas tributarias, a solicitud del obligado al pago de estas, en su artículo 65, y remite a la normativa reglamentaria para la regulación del procedimiento que deba sustanciarse para decidir sobre su concesión o su denegación. El RGR se ocupa de ello en sus artículos 44 a 54. Además, debe mencionarse la existencia de diversas instrucciones de orden interno por parte de la Administración, que incorporan los criterios que debe seguir en su actuación ante las solicitudes planteadas por los obligados tributarios. Estas disposiciones de carácter interno se revelan especialmente necesarias en materia de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, habida cuenta del margen de discrecionalidad que la ley y el reglamento otorgan a la Administración a la hora de resolver estos expedientes, como veremos más adelante. La última publicada es la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, que deroga a las anteriores que versaban sobre dicha materia.

Mediante la regulación de estas figuras, distribuida en las normas que acaban de citarse, se establecen los distintos aspectos, sustantivos y procedimentales que los obligados

¹¹² CALVO ORTEGA, R.: “Aplazamiento y fraccionamiento del pago”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Los nuevos reglamentos tributarios*. Thomson Civitas. Cizur Menor, 2006. p. 239.

¹¹³ LAMOCA ARENILLAS, A.: “Aplazamiento o fraccionamiento de débitos tributarios”. *Carta Tributaria*, núm. 5 (2012).

tributarios y la Administración deben tener en cuenta a la hora de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda, los primeros, y para resolver sobre dicha solicitud, la segunda. Como cualquier otro procedimiento administrativo, el que se plantea para la concesión o denegación de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias contiene ciertos elementos de carácter temporal que hacen referencia al momento en que el mismo debe iniciarse, a su duración máxima y a los plazos para los distintos trámites que deban llevarse a cabo durante su curso. Además, en este caso concreto, la resolución misma que ponga fin al procedimiento, cuando sea estimatoria de la solicitud y conceda finalmente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago de la deuda, será una resolución con un contenido estrictamente temporal, pues dispondrá un nuevo plazo para el pago, en el caso de los aplazamientos; o el calendario de pagos que deba seguirse, en el caso de los fraccionamientos.

Atendiendo a los objetivos de esta tesis, son estos aspectos temporales los que van a examinarse a continuación, poniendo especial énfasis en la discrecionalidad de la Administración en la elaboración del nuevo calendario de pagos y su impacto en el devengo de intereses de demora, por un lado; y, en los efectos que deba producir la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento planteada por el contribuyente en periodo ejecutivo en relación con el procedimiento de apremio, por otro.

A) Plazos de pago fijados en el acto de concesión del aplazamiento o fraccionamiento: una actividad discrecional de la Administración

El procedimiento contemplado para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias se inicia necesariamente a instancia del obligado al pago, que deberá presentar una solicitud dirigida al órgano competente (artículo 65 LGT). Dicha solicitud ha de contener, entre otros extremos, una propuesta de calendario de pago indicando, bien el nuevo plazo en que quiera pagarse la deuda, en caso de solicitud de aplazamiento; bien los plazos de las distintas fracciones en que quiera dividirse el importe total de la deuda, cuando lo que se solicita es el fraccionamiento de esta [artículo 46.2.d) RGR].

En relación con ello, hay que destacar que ni la ley ni el reglamento establecen un periodo de tiempo máximo aplazable, ni un número máximo de fracciones en que pueda dividirse la deuda. Ni siquiera se establece ninguna previsión en abstracto en este sentido, que aconseje o sugiera al solicitante o a la Administración concedente moverse dentro de una horquilla temporal razonable. Por lo que, en principio, puede decirse que la propuesta ofrecida por el obligado tributario no se sujeta a límite temporal o cuantitativo alguno que aquel deba tener en cuenta a la hora de presentar su solicitud.

Recibida aquella, corresponde a los órganos de recaudación apreciar si se da el presupuesto de hecho para su concesión, consistente en que el obligado al pago se encuentre en una situación económico-financiera que le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos por la normativa (artículo 65 LGT). Si dicha situación queda acreditada, la Administración debe conceder el aplazamiento o el fraccionamiento solicitado, siempre y cuando se constituyan las garantías precisadas en

los términos del artículo 82 de la LGT, salvo en los casos de dispensa total o parcial de las mismas.

De acuerdo con el artículo 52 del RGR, en la resolución que conceda el aplazamiento o el fraccionamiento dictada por la Administración, deberán especificarse los plazos de pago, cuyo vencimiento, en todo caso, deberá coincidir con los días 5 o 20 del mes, y las demás condiciones del acuerdo.

En lo que concierne a la resolución, el RGR sí que contiene una previsión de garantía del crédito tributario, dirigida a la Administración, que la habilita para establecer «las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante» (artículo 52.2 RGR). Pero de nuevo, a parte de la exigencia de que las fechas de vencimiento del plazo o plazos concedidos coincidan con los días 5 o 20 del mes, tampoco se especifica ningún límite temporal máximo que deba respetar la Administración en su resolución.

De hecho, ni siquiera debe respetar el calendario de pagos propuesto por el contribuyente en su solicitud, ni aun cuando éste coincida con los días 5 o 20 del mes, ya que el RGR (artículo 52.1) le permite señalar plazos y condiciones distintos de los solicitados, sin necesidad de motivación alguna.

A partir de esta regulación legal y reglamentaria sobre la concesión de los aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias que acaba de exponerse, podría decirse que, presentada una solicitud por un obligado tributario, este podrá esperar cualquier cosa de la resolución que se le notifique con la concesión del aplazamiento. Pues, como ha constatado CALVO ORTEGA, la Administración goza de un amplio margen de discrecionalidad en el juicio de los aspectos temporales en materia de aplazamiento y fraccionamiento del pago y, en consecuencia, como todo acto discrecional, el señalamiento de los plazos de pago y la cuantía de cada uno solo estará sujeto al interés público¹¹⁴.

Si buscamos una justificación a esta discrecionalidad que el Reglamento otorga a la Administración, podemos aludir a la necesidad de garantizar el cobro de la deuda tributaria que deriva del sometimiento de toda su actuación al interés general y a los fines que la motivan. Como es sabido, la Administración tributaria tiene como objetivo único y primordial el de asegurar la realización de un interés público, que consiste en la adquisición de la prestación tributaria en la forma fijada por la propia ley. En relación con ello, puede afirmarse que la posibilidad de aplazamiento del pago de las deudas tributarias implica necesariamente un equilibrio entre el derecho del deudor a su concesión y el derecho del acreedor al cobro de estas.

Pues bien, examinados los preceptos reguladores del aplazamiento y el fraccionamiento de deudas tributarias, parece que esta búsqueda de equilibrio ha sido resuelta por la normativa reglamentaria mediante el otorgamiento a la Administración de la facultad de

¹¹⁴ CALVO ORTEGA, R. Op. cit. p. 256.

adoptar las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que estime oportunas, como contraposición a la mera concesión al obligado al pago de dicho aplazamiento o fraccionamiento. Es decir, puesto que se le concede el aplazamiento o el fraccionamiento del pago de la deuda al obligado tributario, lo que ya supone flexibilizar su obligación de pago, se exige a la Administración del deber de atender al calendario propuesto por el mismo y se le permite imponer uno decidido unilateralmente por ella, que, si acaso, “podrá” establecer las condiciones que considere para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible¹¹⁵.

La Administración, por tanto, al resolver la solicitud concediendo el aplazamiento o el fraccionamiento de la deuda, puede establecer un calendario de pagos distinto al propuesto por el obligado tributario de manera que contenga fechas de pago más tempranas a las indicadas por aquel, o bien fechas más tardías. En el primero de los casos, es posible que el obligado tributario aún se encuentre en una situación financiera complicada que le siga impidiendo hacer frente a la deuda, por lo que el problema inicial que motivó la presentación de la solicitud sigue sin resolverse.

En el segundo supuesto, el principal problema que aparece tiene que ver con el importe a que pueden ascender los intereses de demora que se devenguen. Cuando un obligado tributario se dispone a solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de pago y se plantea la propuesta del calendario de pagos que vaya a realizar, es capaz de calcular cuánto va a costarle la concesión del mismo y, a partir de ahí, tomar una decisión sobre la solicitud que finalmente quiera plantear. Si la Administración, al resolver sobre dicha solicitud de

¹¹⁵ Hay que advertir que esta decisión discrecional de la Administración respecto del calendario de pagos en que deba instrumentarse la concesión de un determinado aplazamiento o fraccionamiento del pago, ha sido regulada a nivel interno por las sucesivas instrucciones aprobadas por el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, siendo la actualmente vigente la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, que se aplica a la tramitación y resolución de las solicitudes cuya competencia esté atribuida a los órganos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Esta Instrucción distingue dos procedimientos para la tramitación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, uno automatizado que se aplica a las deudas cuyo importe total no supere el establecido en virtud del artículo 82.2.a) de la LGT (en la actualidad, este importe máximo es de 30.000 euros), y otro general para el resto de las deudas. En el procedimiento automatizado, el número máximo de plazos que puede concederse es de seis (cuando el solicitante sea una persona jurídica) o de doce (cuando sea una persona física), aunque si el obligado hubiera solicitado un número de plazos inferior a estos la Administración debe conceder el plazo solicitado. Por otro lado, la Administración debe resolver el aplazamiento o fraccionamiento en atención a la propuesta de plazos que el obligado haya indicado en su solicitud cuando el importe de la deuda no supere los 1.000 euros y siempre que el importe de cada uno de los plazos propuesto no sea inferior a 30 euros. En el procedimiento general, se establecen unos plazos máximos según se hayan prestado o no garantías y, en el primer caso, en función del tipo de garantía constituida. En cuanto a los plazos propuestos por el obligado tributario, solo se tendrán en cuenta si son inferiores a los máximos establecidos y a los que la Administración considere como oportunos.

En cualquier caso, estas directrices solo pueden utilizarse por el contribuyente como guía para saber qué puede esperar una vez presentada una solicitud de aplazamiento, pero en ningún caso darían pie a una posible impugnación de la resolución dictada que ponga fin al procedimiento, en caso de que esta no se ajustase a las mismas, ya que las instrucciones no tienen naturaleza de norma jurídica y su incumplimiento no afecta por sí solo a la validez de los actos dictados por los órganos administrativos, sin perjuicio, eso sí, de la responsabilidad disciplinaria en que pueda incurrirse (artículo 6.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

aplazamiento o fraccionamiento, modifica dicho calendario de pagos, concediendo un plazo mayor al solicitado por el obligado, algo que puede hacer a tenor de la regulación establecida sin que se le requiera siquiera motivar esa separación respecto de lo indicado en la solicitud, los intereses de demora que se devenguen van a ser de mayor entidad que los inicialmente previstos por el contribuyente.

A este respecto, el nuevo modo de actuar de la Administración cuando el importe de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se interesa no supera los 30.000 euros, es el de la concesión automática en el sentido más estricto de la expresión, pues a los pocos minutos de haberse presentado la solicitud, si esta se efectúa por medios electrónicos, se recibe la notificación del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento solicitado junto con el calendario de pagos y la liquidación de intereses de demora correspondientes. Y, pese a lo que la lógica invitara a pensar, al menos, a nuestro juicio, en esta resolución automática no se atiende al calendario de pagos propuesto por el contribuyente, sino que el sistema informático específicamente diseñado para ello otorga uno predeterminado que, perfectamente, puede contener fechas más tardías a las propuestas por aquel. Ello evidencia un cuestionable desinterés en las eventuales circunstancias en las que pueda encontrarse el obligado tributario que, de algún modo, pudieran aconsejar un calendario distinto al concedido.

En definitiva, se ha priorizado la contestación rápida a las solicitudes planteadas, en contra de la observancia de la situación concreta de cada contribuyente, lo que puede plantear ciertos problemas en el correcto cumplimiento de los pagos por parte de estos, así como un devengo excesivo de intereses de demora.

De esta manera, se da pie a un modo de actuar de la Administración que podría tildarse de contrario a su deber de buena administración y a su sometimiento al interés general. Pues lo que contribuye a cumplir con dichas exigencias es que se produzca el cobro de la deuda tributaria en el plazo más breve posible, y no en provocar, injustificadamente, un aumento de los intereses de demora a satisfacer por los administrados.

Es cierto que el Reglamento (artículo 51) prevé la posibilidad de que el obligado tributario realice pagos parciales de la deuda durante la tramitación de la solicitud, y que, del mismo modo se permite que, una vez concedido el aplazamiento o fraccionamiento, el obligado tributario realice pagos en cualquier momento previo al inicio de los plazos finalmente impuestos. En ambos casos, los intereses de demora se recalcularán de acuerdo con las fechas efectivas de pago. Sin embargo, ambas posibilidades implican un mayor esfuerzo por parte del obligado, que tendrá que preocuparse por obtener las correspondientes cartas de pago de la Agencia Tributaria¹¹⁶ y realizar el pago en una entidad colaboradora, mientras que los cobros parciales que se hagan en los plazos o fracciones concedidos se llevarán a cabo mediante domiciliación bancaria de los recibos correspondientes, en la cuenta previamente indicada por el obligado tributario en su solicitud.

¹¹⁶ Podrá hacerlo a través de la sede electrónica de la página web de la Agencia Tributaria si cuenta con algún medio de identificación electrónica de los aceptados por esta (Clave pin o certificado digital), o acudiendo presencialmente a las oficinas de la Agencia Tributaria previa petición de cita.

En nuestra opinión, evitaría este tipo conductas administrativas poco deseables y contribuiría a un equilibrio más justo de los intereses de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, que la LGT incluyera alguna previsión en relación con los plazos máximos que puedan concederse y, sobre todo, instara a la Administración a tener en cuenta los plazos propuestos por el contribuyente cuando obedezcan a una petición razonable y en función de su situación particular, según quedara esta acreditada con la documentación que se aporte a lo largo del procedimiento.

B) Efectos de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada una vez iniciado el periodo ejecutivo de pago

Otro de los aspectos no resueltos en la regulación relativa a la figura que estamos estudiando, tiene que ver con los efectos que produce la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago en función del momento en que la misma se realice dentro del procedimiento recaudatorio.

Que dicha solicitud puede presentarse tanto en periodo voluntario de pago como en periodo ejecutivo, siempre antes de que se notifique al deudor el acuerdo de enajenación de los bienes embargados, es algo que el artículo 65 de la LGT deja fuera de toda duda. Igualmente, es claro que presentada la solicitud antes de que finalice el periodo voluntario de pago, se impide el inicio del periodo ejecutivo, en tanto aquella es tramitada por los órganos de recaudación. Es decir, se produce la suspensión del procedimiento de recaudación hasta que se resuelva la misma. En línea con ello, el artículo 167 de la LGT incluye como motivo de oposición a la providencia de apremio que llegue a notificarse, que se haya presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago en periodo voluntario, e identifica dicha actuación como causa de suspensión de dicho procedimiento.

Por lo tanto, puede afirmarse que el principal efecto de la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento dentro del periodo voluntario de pago, en relación con el procedimiento de recaudación, es la suspensión de este durante el tiempo que dure la tramitación de la solicitud, y es este efecto suspensivo el que impide que se inicie el periodo ejecutivo de pago hasta que recaiga resolución sobre aquella. A partir de aquí, que una vez resuelto el aplazamiento o fraccionamiento del pago solicitado se inicie o no dicho periodo ejecutivo, dependerá del sentido de tal resolución.

Ahora bien, el asunto no queda tan claro cuando la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento tiene lugar una vez iniciado el periodo ejecutivo.

Hay que tener en cuenta que dentro del periodo ejecutivo van a darse distintos escenarios según las fases o etapas de aquel que se vayan sucediendo, entre las que pueden citarse, *grosso modo*, el inicio del procedimiento de apremio con la apertura de un nuevo plazo de pago, la ejecución de garantías, el embargo de los bienes del deudor, o la enajenación de estos. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento puede presentarse en cualquier momento a lo largo de todo el periodo ejecutivo, es decir, sea cual sea la fase del procedimiento de recaudación en la que se esté, con el único límite temporal de la fecha de notificación al deudor del acuerdo de enajenación de los bienes embargados. De

acuerdo con ello, cabe preguntarse, entonces, qué efectos va a desplegar la presentación de la solicitud en relación con el procedimiento recaudatorio dentro del periodo ejecutivo, y, si dichos efectos van a ser los mismos con independencia de la fase en la que se encuentre aquel o, por el contrario, van a variar en función del momento concreto en el que se halle el procedimiento.

La LGT se limita a decir que, presentada una solicitud en periodo ejecutivo, la Administración “podrá” iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio que ya se hubiera iniciado, durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. Solo se dispone de forma expresa la suspensión de las actuaciones de enajenación de los bienes embargados, hasta que recaiga resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento y esta sea notificada al deudor (artículo 65.5 LGT).

De nuevo, nos encontramos con un precepto que deja en manos de la voluntad administrativa determinadas actuaciones, en este caso, la posible suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada. Esto plantea, a nuestro juicio, diversos problemas. El primero de ellos, que aparece contemplado por la literalidad del artículo, es que, si la Administración no suspende el procedimiento de recaudación, podrá iniciar o continuar el procedimiento de apremio, y ello sin que tenga obligación de contestar primero a la solicitud planteada por el obligado tributario, lo que, de entrada, pone en duda que tal comportamiento de los órganos de recaudación se ajuste a los principios inspiradores de la actividad administrativa.

Ante todo, hay que partir de una premisa que se nos revela indiscutible, y es que el hecho de que la ley reconozca el derecho del obligado tributario a solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de sus deudas a lo largo de todo el procedimiento de recaudación, incluso cuando aquellas ya hayan sido apremiadas, no es una cuestión vacía de contenido que deba pasarse por alto. El legislador ha querido que eso sea así y no de otra manera, pues de lo contrario, hubiera incluido como fecha límite para la presentación de la solicitud, por ejemplo, el fin del periodo voluntario de pago o la fecha de notificación de la providencia de apremio. Pero no lo ha hecho, y el único momento a partir del cual ya no puede instarse el aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda no es otro que el de la notificación al deudor del acuerdo de enajenación, es decir, cuando los bienes van a ser definitivamente ejecutados. En definitiva, la ley permite el aplazamiento y el fraccionamiento de las deudas hasta el final, igual que permite la extinción de aquellas por cualquier medio, hasta cualquier momento anterior a la adjudicación (artículo 172.4 LGT).

Entendemos que todo ello debería implicar el deber de la Administración de atender las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago con el mismo interés y las mismas exigencias de buena administración y buena fe, independientemente del momento en que aquellas sean presentadas.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en de su Sentencia 1309/2020, de 15 de octubre, dictada en interés casacional, en relación con un supuesto en el que,

presentada una solicitud de aplazamiento de deudas una vez iniciado el periodo ejecutivo, la Administración inició el procedimiento de apremio mediante la notificación al obligado de la correspondiente providencia de apremio sin contestar primero a la solicitud planteada. Ante dicha actuación administrativa, ha explicado el Tribunal que «el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro»¹¹⁷ y por ello, consideró contraria a Derecho la providencia de apremio dictada, declarando su anulación.

Esta nueva doctrina que establece el Alto Tribunal obliga a los órganos de recaudación competentes a atender las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento planteadas por los obligados tributarios dentro del periodo ejecutivo de pago, antes de dictar cualquier acto relativo al procedimiento recaudatorio, al menos, siempre que tales solicitudes vayan referidas a deudas que no se encuentren apremiadas en el momento de su presentación, es decir, cuando aún no haya sido notificada la providencia de apremio, y ello en cumplimiento de los principios de buena administración y buena fe que deben regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

Ante tal exégesis, cabe preguntarse si esta falta de contestación a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento podría ser causa de impugnación contra una providencia de apremio notificada prescindiendo de aquella, toda vez que los motivos de oposición contra esta son los expresamente indicados en el artículo 167.3 de la LGT en un listado *numerus clausus*. A nuestro entender, la respuesta que deba darse a este interrogante solo podría ser afirmativa si consideramos que lo que está reconociendo el Tribunal Supremo es un supuesto de suspensión del procedimiento recaudatorio motivado por la presentación de una solicitud efectuada por el contribuyente en los términos que la ley le autoriza, situación que se extenderá hasta que la Administración notifique su contestación; por tanto, como causa de suspensión del procedimiento, esta solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo ejecutivo se erigiría como motivo de oposición contra la providencia de apremio, en los términos de la letra b) del precepto mencionado, que incluye como tal a cualesquiera “otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación”.

Ahondando en esta idea, el Tribunal Supremo ha acogido esta tesis considerando que «la petición [de aplazamiento o fraccionamiento] implica «per se» la suspensión preventiva del ingreso, y en consecuencia, no procede dictar providencia de apremio, mientras la Administración Tributaria no resolviera expresamente dicha petición»¹¹⁸.

¹¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 1309/2020 de 15 de octubre de 2020, Rec. 1652/2019 (FJ 3º).

¹¹⁸ Esta interpretación nace en la sentencia de 20 de junio de 2003, dictada en el recurso de casación número 7941/1998, en un caso de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada junto con una autoliquidación extemporánea sin ingreso y sin requerimiento previo. Aunque el supuesto de hecho difiere del que estamos analizando, en la Sentencia 1309/2020, el Tribunal Supremo hace extensible a este aquella misma solución, toda vez que la misma debe ser analizada “desde la perspectiva de los principios de buena administración y de buena fe”. (FJ 5º.)

Habría que ver ahora si esta interpretación es trasladable a una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento que se presenta en una fase del procedimiento de recaudación posterior a la de inicio del periodo ejecutivo cuando aún no se ha iniciado el procedimiento de apremio, que es el supuesto concreto contemplado en la sentencia. Es decir, ¿qué pasa con las solicitudes presentadas cuando las deudas objeto de aquellas ya están apremiadas o incluso en fase de embargo? ¿También debe suspenderse el procedimiento recaudatorio durante la tramitación de la solicitud? Para contestar a esta cuestión, entendemos que debe atenderse a los razonamientos sobre los que se ha basado el Tribunal Supremo en su sentencia.

En primer lugar, el Alto Tribunal parte de la falta de regulación expresa de dos extremos. Por un lado, la ley no dice cuáles son las consecuencias de presentar una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en relación con la eventual suspensión del período ejecutivo.

Es decir, en la sentencia se distingue entre el lapso de tiempo que transcurre desde el inicio del periodo ejecutivo hasta que se notifica la providencia de apremio y, el procedimiento de apremio en sí mismo que se inicia con aquella; y, si bien la LGT indica que el procedimiento de apremio es susceptible de suspensión “en los casos y en la forma prevista por la normativa tributaria” (artículos 163.3 y 165 LGT), guarda silencio sobre las posibilidades de suspensión del periodo ejecutivo que transcurre antes de que sea notificado el oportuno título ejecutivo.

Por otro lado, advierte el Tribunal que tampoco señala la ley si las solicitudes deben ser contestadas por la Administración competente antes de adoptar cualquier decisión sobre el apremio de la deuda o si, por el contrario, puede dictarse la providencia de apremio omitiendo toda respuesta a aquellas.

En segundo lugar, la otra línea argumental que utiliza el Tribunal para alcanzar su conclusión va referida al principio de buena administración que ya hemos mencionado. Según el Tribunal, dicho principio impone una serie de deberes a la Administración entre los que está «el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas -especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas- sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece».

A partir de esta reflexión, reconoce el Tribunal que lo que resulta definitivo en el caso concreto, es la falta de contestación a la petición de aplazamiento antes de emitir la providencia de apremio, y declara que, «aunque es cierto que la ley autoriza a la Administración a iniciar o a continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. Resulta también indiscutible que esa misma Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que -antes de "iniciar" o "continuar" tal procedimiento se conteste una petición del interesado en la que, ciertamente, se está manifestando con claridad que se quiere pagar la deuda». Concluye por fin que las exigencias de los

principios de buena administración y de buena fe no resultan amparadas «con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian».

En resumen, puede decirse que la solución dictada por el Alto Tribunal se fundamenta en tres ideas principales: el vacío legal sobre una potencial suspensión del periodo ejecutivo y sobre la exigencia de contestar a las solicitudes presentadas por los obligados tributarios antes de iniciar o continuar con el procedimiento de apremio, junto con el deber de respeto a los principios indicados.

Volviendo a la cuestión que planteábamos más arriba acerca de si este criterio que fija el Tribunal Supremo resultaría aplicable en relación con las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento planteadas sobre deudas ya apremiadas, consideramos que, de las tres premisas que comprenden la motivación de esta solución alcanzada por el aquel, la obligación de contestar a las solicitudes presentadas por los obligados al pago y el respeto a los principios de buena administración y de buena fe, que se imponen a la Administración, son perfectamente trasladables al procedimiento de apremio. Es más, la sentencia no solo se refiere al inicio del procedimiento de apremio cuando habla de que la ley no impide ni prohíbe ni excluye el que la Administración deba contestar a la petición formulada por los obligados tributarios, sino que también hace referencia a la continuación del procedimiento, lo que, inexorablemente, implica que aquel ya se haya iniciado, es decir, que ya se haya dictado la providencia de apremio correspondiente.

Sin embargo, no puede hablarse de una falta de regulación relativa a la suspensión del procedimiento de apremio, porque la LGT sí se ha ocupado de indicar de manera expresa que aquel se suspenderá en los casos y en la forma prevista por la normativa tributaria. No obstante, en el bien entendido de que dentro del concepto de “normativa tributaria” debe integrarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues, como expresamente dispone el artículo 1.6 del Código Civil, el ordenamiento jurídico se complementa con la doctrina que, de modo reiterado, aquel establezca al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho, puede constatar que un supuesto de suspensión reconocido por una sentencia del Tribunal Supremo que establece doctrina, es un supuesto previsto en la normativa tributaria.

En conclusión, los argumentos que, en nuestra opinión, avalarían la tesis de que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento es causa de suspensión del procedimiento recaudatorio en cualquiera de sus fases, hasta que recaiga contestación a la misma por parte de la Administración, serían los siguientes:

- La Ley reconoce el derecho a plantear una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento durante todo el procedimiento de apremio hasta la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados.
- Dicho derecho tiene como contrapartida el deber de la Administración de tramitar y contestar tal petición, con independencia del momento en que esta haya sido presentada.

- En relación con este deber de atención, puesto que, como ha observado el Tribunal Supremo, el legislador no ha prohibido ni excluido que la contestación se haga antes de iniciar o continuar el procedimiento de apremio, el respeto indiscutible a los principios de buena administración y de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los particulares obliga a colmar dicho vacío legal con una interpretación que impida a aquella, no solo iniciar, sino también continuar con el procedimiento de apremio, sin atender primero a las solicitudes que los contribuyentes planteen durante el mismo.

- Dicha falta de contestación, además, será motivo de oposición contra las providencias de apremio, las diligencias de embargo y los acuerdos de enajenación que se notifiquen, pues si bien el legislador tampoco ha especificado los posibles efectos suspensivos de la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cuando ya se ha iniciado el periodo ejecutivo, dichos efectos se desprenden de la interpretación que hace el Alto Tribunal del conjunto de la regulación sobre los aplazamientos y fraccionamientos que acaba de verse, a la luz de los reiterados principios de buena administración y de buena fe. Por lo que, en definitiva, puede afirmarse que la normativa relativa a los aplazamientos y fraccionamientos interpretada en el sentido expuesto sí establece un supuesto de suspensión del procedimiento de recaudación, a los que se refiere el artículo 165 de la LGT.

El procedimiento de apremio se reanuda una vez resuelta la petición de aplazamiento o fraccionamiento, siempre que estos hayan sido denegados. En caso de concesión del aplazamiento o fraccionamiento solicitado, las deudas aplazadas suspenden el procedimiento de modo automático y sin necesidad de prestar garantía (salvo la que hubiera requerido la propia concesión del aplazamiento o el fraccionamiento) tal y como se dispone en el artículo 165.2 de la LGT.

1.2.3. Solicitud de compensación

Otra de las formas de extinción de las deudas tributarias que contempla la LGT es la compensación de estas con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado al pago, compensación que puede producirse tanto de oficio por la Administración tributaria, como a instancia de aquel.

Como hemos explicado, presentada una autoliquidación con resultado a ingresar, una de las posibilidades con que cuenta el obligado tributario en relación con la deuda generada es la de solicitar la compensación, en lugar de efectuar el pago. Ello siempre y cuando se dé el presupuesto de hecho objetivo para dicha compensación que establece la LGT, esto es, la existencia de un crédito a favor del contribuyente que haya sido reconocido mediante un acto administrativo (artículo 71).

Una vez presentada la solicitud, lo que puede hacerse no solo en periodo voluntario de pago, sino también una vez iniciado el periodo ejecutivo, se tramitará el procedimiento previsto en el artículo 56 del RGR, a través del cual, la Administración procederá a verificar si concurren los requisitos exigidos por la normativa para acordar la compensación o no. En caso de que, efectivamente, se acuerde la compensación, el

artículo 72.3 de la LGT declara que la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si ello ocurriera con posterioridad a dicha presentación.

Tales requisitos no son otros que los establecidos por el Código civil para la compensación en su artículo 1.196, esto es, que se trate de deudas y créditos líquidos, vencidos y exigibles. Pero, además, en lo que se refiere al crédito con el que se quiere compensar la deuda tributaria debida, la LGT exige también que se encuentre reconocido en virtud de acto administrativo.

Sin detenernos demasiado en esto último, no queremos dejar de aludir a la interpretación que se ha dado a la exigencia de reconocimiento del crédito por la jurisprudencia, habiéndose aclarado que no es preciso un acto expreso de reconocimiento del crédito, siendo admisible también que este se reconozca de forma tácita, cuando, en los supuestos de créditos derivados de devoluciones tributarias, hubiera transcurrido el plazo establecido para practicar la devolución solicitada sin que la Administración tributaria hubiese practicado liquidaciones provisionales correspondientes, ni hubiese devuelto los importes solicitados, sin perjuicio de las ulteriores actuaciones de comprobación que, en su caso, pudieran llevar a cabo los órganos de la Inspección¹¹⁹.

Por otra parte, de la lectura de los distintos preceptos que regulan la compensación a instancia del obligado tributario se desprende que no es indispensable que el reconocimiento del crédito se haya producido con anterioridad a la presentación de la solicitud, pues artículos como el 72.2 y 3 contemplan situaciones en las que aquel se ha efectuado en un momento posterior a la petición de compensación. Eso sí, en tales supuestos, se precisa que se devengarán intereses de demora hasta la fecha en que se produzca tal reconocimiento.

Sentadas estas premisas fundamentales de la regulación que la LGT y el RGR hacen respecto de la figura de la compensación, dos son los asuntos que consideramos requieren nuestra atención en el trabajo que nos ocupa. De un lado, tal y como se ha indicado, la compensación puede solicitarse tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, y de manera similar a lo que ocurriera en relación con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago, no queda claro tampoco ahora cuáles son los efectos que sobre el procedimiento de apremio tendría la presentación de la solicitud de compensación una vez iniciado el periodo ejecutivo.

A mayor abundamiento, en el caso de la compensación, la regulación del asunto es aún más parca, pues la LGT nada dice al respecto, y el RGR se limita a declarar que «cuando la solicitud se presente en periodo ejecutivo, podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes o derechos» (artículo 56.4).

La literalidad del precepto podría interpretarse en el sentido de que se diera por hecho la continuación del procedimiento de apremio y, por ello, solo se ocupara la normativa de

¹¹⁹ Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2008, Rec. 3553/2003 y Rec. 57/2004.

autorizar una eventual suspensión de la ejecución del patrimonio del deudor que, además, se deja al arbitrio de la Administración.

Sin embargo, consideramos perfectamente trasladable a este punto lo reflexionado acerca de la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago en periodo ejecutivo, máxime cuando, en esta ocasión ni si quiera refiere de manera expresa la ley (ni el reglamento) la posibilidad de que la Administración pueda iniciar o continuar el procedimiento de apremio como, de hecho, se indicara en el ámbito del aplazamiento y fraccionamiento.

En este sentido, acogiendo el criterio sentado por el Tribunal Supremo en su sentencia 1309/2020 de 20 de octubre, ya comentada, a la luz del principio de buena administración, la Administración no podría dictar la providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de compensación de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes hayan sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.

Y, del mismo modo, tal y como se ha sostenido en relación con los aplazamientos y fraccionamientos del pago, tampoco podría aquella continuar con el procedimiento de apremio que ya se hubiera iniciado con carácter previo a la solicitud de compensación, sin contestar a esta. Siendo así que, la solicitud de compensación constituye una auténtica causa de suspensión del periodo ejecutivo.

De otro lado, también han surgido algunos problemas en relación con el momento en que deba entenderse extinguida la deuda en los casos en que se acuerde la compensación y la exigencia del interés de demora por parte de la Agencia tributaria en determinados casos. No obstante, por razones de orden y sistematicidad, remitimos para su estudio al capítulo relativo a los intereses de demora, donde se abordarán distintas situaciones en las que el cálculo de los días en que se devenga el interés de demora, o el devengo de este en sí mismo, puede resultar discutible.

2. EFECTOS DEL CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE DECLARAR FUERA DE PLAZO, PERO ANTES DE QUE LA ADMINISTRACIÓN ACTÚE: LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Al principio del capítulo hacíamos referencia a la clara preferencia del legislador por que los contribuyentes se ocuparan ellos mismos de sus obligaciones tributarias ante la Administración, sin necesidad de que esta interviniera más que para la mera recepción de las declaraciones que aquellos presenten y los ingresos que efectúen en cumplimiento de dichas obligaciones, originándose así el régimen de autoliquidación que hoy rige nuestro sistema tributario¹²⁰. De esta manera, la situación ideal que se persigue es aquella en la que los obligados tributarios presentan sus autoliquidaciones en el plazo previsto para ello

¹²⁰ Seguimos en este punto nuestro trabajo TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Sombras y luces de los recargos por declaración extemporánea: el concepto de requerimiento previo y los discutibles requisitos introducidos para las autoliquidaciones presentadas a la vista de una anterior regularización”. *Quincena Fiscal*, núm. 3 (2022).

y, dentro del periodo voluntario, proceden a extinguir la deuda tributaria a través de alguno de los medios previstos por la normativa que se encuentran a su alcance, como son el pago, en cualquiera de sus formas, o la solicitud de compensación.

Esta idea implica que, al momento de presentar su autoliquidación, el contribuyente, o pague en efectivo, o presente una solicitud bien de aplazamiento o fraccionamiento del pago, bien proponiendo el pago en especie, o bien pretendiendo la compensación de la deuda tributaria. Todo ello dentro del plazo reglamentario de autoliquidación.

Ahora bien, ¿qué ocurre si no se produce ninguna de estas situaciones? Es decir, ¿qué pasa si, presentada una autoliquidación con resultado a ingresar, el obligado tributario no realiza ninguna de tales acciones? ¿Y si este no llega siquiera a presentar la autoliquidación?

Ante todo, resulta preciso poner de manifiesto que el legislador, frente a las situaciones de incumplimiento, además de prever el inicio de los correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos para que el pago llegue a realizarse en la medida de lo posible, interesa que el obligado tributario pueda cumplir con su obligación en cualquier momento antes de que lleguen a ejecutarse sus bienes. En este sentido, como vamos a ver a continuación, se articulan una serie de medidas que van dirigidas a convencer al obligado tributario para que cumpla voluntariamente, aunque sea de manera intempestiva.

En el primer supuesto, si, presentada una autoliquidación con resultado a ingresar dentro del plazo dispuesto para ello, esta no fuera acompañada del ingreso de la deuda, de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago, o de una solicitud de compensación, se iniciará el periodo ejecutivo de pago el día siguiente al último día del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación [artículo 161.1.b) LGT], lo que habilita a la Administración a exigir aquel por la vía de apremio. Es decir, en este punto, ya se prevé la intervención de la Administración (de los órganos de recaudación) para conseguir que se produzca el pago.

No obstante, antes de que eso suceda, esto es, antes de que la Administración inicie el procedimiento de apremio, el obligado al pago puede satisfacer su deuda mediante el ingreso del importe debido, generándose el recargo del periodo ejecutivo del cinco por ciento (artículo 28.2 LGT), y extinguiéndose aquella sin que la Administración llegue a requerirle el pago. Puede apreciarse en este supuesto cómo la ley admite el pago, aunque se haya superado el periodo voluntario e iniciado el periodo ejecutivo, sin que sea preciso que la Administración intime al contribuyente a efectuarlo.

En el segundo supuesto planteado, cuando no se presenta la autoliquidación dentro del plazo fijado por la normativa reguladora del tributo de que se trate, el incumplimiento del deber de autoliquidar motivará la notificación de parte de la Administración, bien de un requerimiento de los regulados en el artículo 153 del RGGI, instando al contribuyente a que presente la autoliquidación omitida¹²¹; bien del inicio de un procedimiento de

¹²¹ Este artículo 153 del RGGI lleva por rúbrica el “Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”, y se inserta dentro del Capítulo II “Procedimientos de gestión tributaria”, del Título IV “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria” del mencionado

comprobación limitada o de inspección. Por otro lado, la falta de declaración podría ser constitutiva de una infracción tributaria, de manera que la Administración podrá llegado el momento iniciar también el oportuno procedimiento sancionador a fin de imponer la sanción que proceda, en su caso. Como consecuencia de todo ello, el contribuyente se vería obligado a pagar, además de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, los intereses de demora que se hubieran devengado, y la sanción conveniente, si definitivamente se hubiera constatado la comisión de una infracción tributaria.

Como alternativa a esta situación, y en consonancia con la concepción de un sistema tributario donde el contribuyente sea lo más autónomo posible, el legislador ha establecido un régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (artículo 27 LGT), dirigido a los obligados tributarios que no hubieran cumplido a tiempo con su obligación de declarar, de manera que, si antes de que la Administración se percate del incumplimiento y les compela a llevar a cabo la presentación de la declaración o inicie un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, efectuaran ellos dicha presentación de forma voluntaria, aunque tardía, les serían impuestos tales recargos en lugar de las sanciones (que, en otro caso, podrían corresponder) y los intereses de demora.

Debe advertirse que este régimen de recargos del artículo 27 solo opera cuando el resultado de la autoliquidación extemporánea es a pagar. En caso contrario, es decir, si la cuota resultante es cero o negativa (a devolver), la presentación fuera de plazo se tipifica como infracción tributaria por el artículo 198 de la LGT, por lo que será el régimen sancionador el que se ponga en marcha en tales supuestos.

A continuación, vamos a proceder al análisis de esta figura, prestando particular atención a la ausencia de requerimiento previo de la Administración como presupuesto de hecho para su aplicación y a la nueva regulación de los porcentajes de los recargos y de la medición del retraso que ha sido introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

2.1. Naturaleza jurídica de los recargos por extemporaneidad y elementos configuradores

Los recargos por presentación extemporánea ya aparecían en la antigua LGT de 1963¹²², y la cuestión sobre su naturaleza jurídica no ha estado exenta de polémica desde entonces.

Reglamento. Dicho precepto prevé que la Administración requiera al contribuyente cuando este no haya presentado una declaración, una autoliquidación o una comunicación de datos y a aquella le conste que estaba obligado a ello de acuerdo con su situación censal o porque tal obligación se ponga de manifiesto, bien a raíz de información que obre en poder de la Administración procedente del propio obligado tributario o de terceras personas; bien en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos. Es decir, en estos casos, la Administración puede requerir al obligado tributario para que presente la declaración, autoliquidación o comunicación de datos “olvidada”. Si a pesar de dicho requerimiento el contribuyente no efectuara la presentación y no acreditara tampoco su no obligación, el apartado cinco del artículo indica que podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación. Debe aclararse que tales procedimientos podrán iniciarse sin necesidad de que primero se requiera al obligado a presentar la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitida, tal y como permiten los artículos 136 y 141 de la LGT.

¹²² GALAPERO FLORES, R.: “Interés de demora...” Op. cit., hace un repaso por el distinto tratamiento que estos recargos han tenido desde que se regulara el periodo de prórroga por el Reglamento General de

Tal y como ha constatado BOKOBO MOICHE, y así lo ha asumido también la mayor parte de la doctrina, hay tres naturalezas posibles que puedan predicarse de este tipo de recargos: «a) puros aumentos *ex lege* de los intereses moratorios reparadores de los daños producidos en el Tesoro público como consecuencia del retraso en el pago y, por consiguiente, estimar que el interés legal del dinero incluso aumentado un 25 por 100 no cubre el daño producido a la Hacienda Pública española; b) sanciones frente al comportamiento ilícito del obligado tributario que no cumple, y c) por último, afirmar, como se apunta en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, del Tribunal Constitucional, que se trata de un *tertium genus*, de naturaleza compleja o mixta»¹²³.

La consideración de los recargos como intereses de demora, defendida por una parte de la doctrina, se basaba en el carácter automático de la imposición de aquellos, lo que, según esta autora, permite afirmar que se trata de un «supuesto claro de constitución en mora automática *ex lege* del deudor tributario». Ahondando en esta idea, se les asigna (a los recargos) una finalidad resarcitoria de la Hacienda Pública por los daños y perjuicios que le produce el no disponer a tiempo de los créditos tributarios que le son debidos, sobre todo en los supuestos en que se aplicaban los recargos del 5, 10 o 15 por ciento en los que se excluía la exigencia de los intereses de demora propiamente dichos. Sin embargo, a esta equiparación de los recargos con los intereses moratorios, se le opone el hecho de que el cálculo de estos depende de los días de retraso, mientras que, en el régimen de recargos por extemporaneidad, un mismo recargo se aplica a un rango de retraso más o menos extenso, sin tener en cuenta el tiempo exacto que ha durado el incumplimiento.

En cuanto a la posible naturaleza sancionadora de esta institución, la misma ha sido respaldada por autores como LÓPEZ MARTÍNEZ cuando califica el recargo por extemporaneidad «como una multa pecuniaria por el retraso en el pago, que se pone especialmente de manifiesto si comprobamos la teleología del mismo, que no se adapta al sistema de reparación del daño causado al acreedor, ni es impuesta para subvenir a un cote de gestión recaudatoria, que no existe, sino que se manifiesta como simple intimación al pago puntual de las deudas tributarias»¹²⁴.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional negó la naturaleza sancionadora de los recargos en su sentencia 164/1995, admitiendo que, aunque «algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora, en la medida en que constituye la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica», sin embargo, continua el Tribunal «este argumento basado en la existencia de ciertos rasgos comunes del recargo con la sanción no puede ser aceptado. El recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la

Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, hasta la última redacción dada al artículo 61.3 de la LGT de 1963, que ya establecía el régimen de recargos que se aprobó en la LGT de 2003, aunque con algunas matizaciones.

¹²³ BOKOBO MOICHE, S.: “La naturaleza jurídica...” Op. cit.

¹²⁴ LOPEZ MARTINEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Civitas. Madrid, 1994, pp. 216-217. En el mismo sentido véase a ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”. *Carta Tributaria*, núm. 61 (1992), p. 21., y a PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas. Madrid, 1991, pp. 212-213.

finalidad represiva, retributiva o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones». Finalmente, concluye su argumentación defendiendo «que el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción», a lo que añade que el recargo cumple fundamentalmente «una función de estímulo positivo que permite excluir el sentido sancionador»¹²⁵.

Este alegato fue utilizado por el principal garante de la Constitución respecto del interés de demora mínimo del 10 por ciento recogido en el artículo 61.2 de la LGT de 1963 en la versión debida a la Ley 46/1985. Cuando la disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 modificó dicho precepto estableciendo un recargo único del 50 por ciento¹²⁶, a dichos razonamientos se unió una nueva argumentación que se fundamentaba principalmente en criterios cuantitativos. Así, la sentencia 276/2000 del Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de dicho recargo del 50 por ciento sobre la base de que la cuantía del recargo coincidía con la sanción mínima prevista por la LGT de 1963 para las sanciones graves, de manera que la aplicación de esta medida no suponía otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicara el régimen sancionador. Por ello, concluía el Tribunal Constitucional que, «pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador, [...] el recargo del 50% de la deuda tributaria establecido en el art. 61.2 LGT [1963], en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción»¹²⁷.

Habiendo descartado, entonces, que los recargos por extemporaneidad tengan naturaleza de intereses de demora o naturaleza sancionadora (si se mantienen en una dimensión cuantitativa distanciada de la de los sanciones), aunque reconociéndose en ellos las finalidades propias de ambas figuras, consistentes en resarcir a la Hacienda Pública del retraso en el pago por parte de los contribuyentes, de un lado; y disuadir a estos para que cumplan en tiempo, de otro; el Tribunal Constitucional constata una naturaleza mixta o compleja de los recargos, que se balancearía entre el interés de demora y la sanción, pero sin llegar a confundirse con ninguno de ellos: «... ni desde una perspectiva general [...], ni en relación con nuestra problemática actual, puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos. En efecto, en términos generales, la reducción de las conductas a las pautas deseadas por el legislador

¹²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 4.º)

¹²⁶ Que podía aumentar hasta el 100 por cien si los obligados tributarios no ingresaban el importe de la cuota tributaria al tiempo de presentar la declaración o autoliquidación extemporánea.

¹²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 5.º). Sobre la naturaleza sancionadora de aquellos recargos, véase CUBERO TRUYO, A.: “Una manifestación de inseguridad jurídica: las incongruencias entre el régimen jurídico material y el *nomen iuris*”. *Impuestos*, núm. 1 (1997), pp. 1376-1390.

admite distintas técnicas, en la elección de los cuales goza en principio el legislador de libertad configurativa».

En este sentido, atendiendo estrictamente a la LGT, debe afirmarse que el legislador apuesta por la figura del recargo como obligación tributaria accesoria, de cuyo concepto se encarga de excluir expresamente a las sanciones (artículo 25 LGT). Es más, las sanciones tampoco entran dentro del contenido legal de deuda tributaria, del que sí participan los recargos y los intereses de demora (artículo 58 LGT). Por último, se dispone la incompatibilidad absoluta entre los recargos por extemporaneidad y las sanciones, dando a entender que en los casos en que son aplicables aquellos, no cabe imponer multa alguna. En consecuencia, no puede sino corroborarse la clara voluntad del legislador de apartar los recargos del ámbito de las sanciones.

A nuestro juicio, a tenor de esta configuración legal que se le ha otorgado a los recargos por presentación extemporánea, estamos de acuerdo con el Constitucional en reconocerles una naturaleza jurídica propia, sin embargo, no podemos dejar de advertir cierto matiz sancionador en su fundamentación como medida que tiende a disuadir de un determinado comportamiento y que, a fin de cuentas, impone un castigo al contribuyente que finalmente incurre en dicho comportamiento que pretende evitar, consistente en el cumplimiento tardío, aunque sin requerimiento administrativo previo, de sus obligaciones tributarias. Un indicio de la cercanía de los recargos con la naturaleza sancionadora lo encontramos en el artículo 10.2 de la LGT cuando parece identificar ambas figuras al señalar que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

En esta línea se inscribirían las palabras de MEDRANO IRAZOLA cuando critica los argumentos escogidos por el Tribunal Constitucional para rechazar la naturaleza sancionadora de estos recargos, reconociendo que «el estímulo positivo a no infringir es lo mismo que la disuasión de la infracción, y la disuasión la realiza la expectativa de sufrir una punición». Ello significa, explica este autor, que el recargo solo funciona como estímulo positivo cuando no ha vencido el plazo para declarar, ahora bien, una vez superado dicho plazo, ya se ha incurrido en el incumplimiento del que se pretendía disuadir, y en ese momento, el recargo (que antes disuadía), ahora ya no cumple una función distinta de la punitiva o de castigo¹²⁸.

En contraposición con esta postura, consideramos que, si no ha vencido el plazo, el estímulo positivo para declarar lo cumple el régimen de sanciones y no el de recargos, pues entendemos que el contribuyente incumplidor se anima a declarar para no tener que pagar una sanción, no para no tener que pagar un recargo. De esta manera, el recargo sí que cumple una función de estímulo positivo una vez superado el plazo para declarar, de

¹²⁸ MEDRANO IRAZOLA, S.: “Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. IEF. Madrid, 2004, p. 189.

hecho, es entonces cuando el recargo estimula declarar espontáneamente para pagar solo el recargo evitando las eventuales sanciones que pudieran llegar a imponerse.

En este orden de ideas, esta función de estímulo positivo a que nos estamos refiriendo también se cumpliría en el nuevo supuesto contemplado en el artículo 27.2 de la LGT en su redacción última introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Dispone el precepto que no se exigirán los recargos si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, siempre que concurren una serie de circunstancias que a continuación enumera el precepto. Es decir, se está persuadiendo al contribuyente que hubiera dejado de declarar o, que no lo hubiera hecho de forma correcta, determinados conceptos en varios periodos impositivos y que hubiera sido regularizado por la Administración en relación con uno de ellos, a que regularice el mismo su situación respecto de los restantes mediante la presentación de las oportunas autoliquidaciones complementarias, a cambio de que no se le impongan ni sanciones ni intereses ni recargos.

2.2. Presupuesto de hecho para su aplicación. Especial atención al concepto de “requerimiento previo”

La regulación vigente de los recargos por declaración extemporánea, que se concentra en el artículo 27 de la LGT, localiza en la presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo, pero antes de que medie un requerimiento de la Administración tributaria, el presupuesto de hecho para que estos operen. Dos son, por tanto, los elementos principales que configuran esta institución: de un lado, que se produzca la presentación de una autoliquidación o una declaración una vez transcurrido el plazo legal o reglamentariamente establecido, bien porque estas nunca se hubieran llegado a presentar en plazo, bien porque quieran modificarse fuera de dicho plazo y a través de las oportunas complementarias, una autoliquidación o una declaración antes presentadas; de otro, que dicha presentación tardía se lleve a cabo de forma espontánea por el contribuyente, es decir, sin que la Administración le haya requerido expresamente.

En este sentido, cobra especial importancia la concreción del concepto “requerimiento previo de la Administración tributaria” a fin de que puedan identificarse, sin lugar a duda, aquellas situaciones en las que, efectivamente, resulten de aplicación los recargos que estamos estudiando. Con esta finalidad, la propia LGT declara en el apartado primero del precepto que «se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».

A pesar de esta loable intención del legislador de recoger una definición de lo que debe entenderse por requerimiento previo a efectos de la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, la jurisprudencia ha tenido que ocuparse del asunto a través

de una importantísima labor interpretativa desarrollada en diversos pronunciamientos, que resumimos a continuación por considerarla de máximo interés.

2.2.1. Repaso a los distintos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la interpretación del concepto de “requerimiento previo”

En un primer momento, el Tribunal Económico-Administrativo Central, (en adelante, TEAC) en sus Resoluciones de 14 de febrero de 2008 (RG 2576/2006) y 21 de septiembre de 2010 (RG 7996/2008), sostuvo una interpretación del concepto de requerimiento previo en sentido estricto, declarando que únicamente tenían la condición de requerimiento previo aquellos que iban dirigidos al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación del tributo y período respecto del cual se había presentado la declaración extemporánea. Por tanto, aunque se aplicaran las consecuencias de una liquidación previa de la Administración a períodos posteriores no comprobados, no se había efectuado ningún requerimiento respecto de esos períodos posteriores, por lo que procedía la aplicación del artículo 27 de la LGT¹²⁹.

Estas resoluciones fueron anuladas por la Audiencia Nacional a través de su Sentencia de 30 de marzo de 2011, la cual fue posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 19 de noviembre de 2012, en la que este acogía el criterio adoptado por la primera. En ambas sentencias era defendida una interpretación amplísima del concepto de requerimiento previo en un doble sentido.

En primer lugar, se afirmaba que las distintas formas o modalidades que puede adoptar el “requerimiento previo” y que se reflejan en el artículo 27 de la LGT, debían entenderse a título ejemplificativo, y que, por ende, no se agotan en dicha enumeración las posibles actuaciones de la Administración tributaria que, de concurrir, excluirían la aplicación de los recargos de extemporaneidad¹³⁰.

En segundo lugar, se consideraba que no solo excluían dicha aplicación de los recargos por extemporaneidad los requerimientos realizados por la Administración en sentido estricto, sino que también debía entenderse que había mediado un requerimiento previo, impidiéndose así el juego del artículo 27 de la LGT, en aquellos supuestos en los que el contribuyente presentara una declaración o autoliquidación complementaria de otra ya presentada, relativa a un periodo impositivo de un impuesto, que se viera afectada por una regularización efectuada por la Administración respecto de un periodo impositivo anterior del mismo impuesto. Es decir, si esta (la Administración) lleva a cabo un procedimiento de comprobación en relación con un periodo impositivo de un impuesto, y el resultado de este procedimiento afecta directamente a periodos impositivos posteriores del mismo impuesto, respecto de los cuales ya se hubieran presentado las autoliquidaciones o declaraciones correspondientes, se entiende que la eventual autoliquidación o declaración complementaria que el contribuyente presente para acomodar aquellas al resultado de la comprobación, no será espontánea, sino que vendrá

¹²⁹ Otras resoluciones en este sentido son las de 5 de noviembre de 2008 (RG 3759/2007) y 20 de julio de 2010 (RG 6907/2008).

¹³⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional 1503/2011 de 30 de marzo de 2011, Rec. 141/2008 (FJ 4.º).

motivada por dicha actuación de la Administración, de manera que, al no concurrir el requisito de la voluntariedad en el comportamiento del contribuyente, quien actúa “obligado” por la regularización administrativa previa, no es posible aplicar el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT.

En este punto, nos parece oportuno aclarar que, el hecho de que se estime que sí ha habido requerimiento y que por tanto no hay espontaneidad se utiliza en la sentencia para excluir la aplicación del régimen de recargos del artículo 27 en el bien entendido de que también y a mayor abundamiento se excluyen las sanciones. Es decir, no debe considerarse que esta exclusión de los recargos por extemporaneidad abre la puerta a la imposición de sanciones, pues nada más lejos del objeto de aquel litigio y del discurso de la sentencia.

En línea con ello, la Audiencia Nacional entendió que resultaba aplicable el artículo 122.2 de la LGT en cuanto a la posibilidad de efectuar una regularización complementaria, mediante autoliquidación, con exclusión del recargo del artículo 27 de la misma norma, en los casos de acaecimiento sobrevenido del deber tributario.

Dicho precepto reza como sigue: *«No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora»*.

En este sentido, la Sala argumentaba la aplicación al supuesto de autos del mencionado artículo 122.2 en los siguientes términos: «Es cierto que la norma prevé *expressis verbis* los casos de pérdida sobrevenida del derecho a una exención, deducción o incentivo fiscal, ocasionada al incumplimiento del obligado tributario de los requisitos a que se condiciona legalmente su disfrute, pero no cabe sino considerar que dicha norma también permite extender su ámbito de aplicación a todos los demás casos en que la regularización tardía obedece al conocimiento sobrevenido de hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, esto es, a todos los supuestos en que no se pudieron incluir, sin culpa o negligencia del interesado, en la autoliquidación originaria, presentada en tiempo y forma, todos los datos y conceptos relativos al hecho imponible y a su cuantificación, que es justamente lo que aquí sucede, en que la autoliquidación del ejercicio 2000 se llevó a cabo en contemplación de unas cantidades que, en concepto de bases imponibles negativas a compensar y de deducciones a aplicar en la cuota, únicamente fueron alteradas en su cuantía como consecuencia de una actuación inspectora, por lo que no pudo en rigor el contribuyente conocer, al tiempo de su autoliquidación primitiva, los elementos del hecho imponible y de la base imponible necesarios para determinar de forma definitiva la deuda tributaria y proceder a su ingreso.

[...]

La razón para la aplicación al caso del invocado art. 122.2 LGT es que si la ley arbitra un mecanismo idóneo para la declaración complementaria basada en el incumplimiento de condiciones para el disfrute de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales, es decir, en causas que en cierto modo son imputables al obligado tributario -excluyente del recargo por declaración extemporánea- no hay motivo jurídico que impida extender ese efecto favorable a una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a la regularización y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino que traen su causa directa en el efecto reflejo de la comprobación efectuada respecto de otros ejercicios anteriores, que necesariamente modifica los datos de los que originariamente se partió en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2000»¹³¹.

Por su parte, el Tribunal Supremo se expresa en términos similares cuando declara que «[e]s indudable que en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 hubo una actuación administrativa previa a la autoliquidación complementaria extemporánea presentada por “BP” el 27 de mayo de 2003, que fue realizada con su conocimiento formal y que era conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio, porque suscribió actas de conformidad el 10 de febrero de 2003, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, que redujeron tanto las bases imponibles negativas como las deducciones por inversiones en activos fijos que se podían aplicar en los ejercicios 2000 y siguientes. Debiéndose entender, por tanto, que medió requerimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación por “BP” de autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, simplemente no se cumplió el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar y de declaraciones de las que derivan liquidaciones tributarias con ese mismo resultado»¹³².

En resumen, la consecuencia de lo expuesto hasta ahora es que, en tales supuestos, cuando las autoliquidaciones o declaraciones complementarias son presentadas por el contribuyente a causa de una actividad comprobadora, sin la cual, aquellas no se habrían podido presentar, porque del resultado de tal actividad dependa la modificación concreta que haya de operar en las autoliquidaciones o declaraciones ya presentadas, solo serán exigibles los intereses de demora que se hubieran devengado, pero no los recargos por extemporaneidad, como tampoco procederá la imposición de sanciones¹³³.

Algunos años más tarde, la Audiencia Nacional desarrolló una interpretación más restrictiva del concepto de requerimiento previo en su Sentencia de 27 de marzo de 2014, en la que declaró que «era aplicable el régimen previsto en el art. 27, de la Ley General Tributaria, pues cuando la actora presentó la declaración complementaria por el ejercicio 2004, no se habían iniciado actuaciones de comprobación de dicho ejercicio, tratándose de una “declaración extemporánea”, sin que puedan introducirse otros elementos que

¹³¹ Sentencia de la Audiencia Nacional 1503/2011 de 30 de marzo de 2011, Rec. 141/2008 (FJ 4.º).

¹³² Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, Rec. 2526/2011 (FJ 2.º).

¹³³ El TEAC acogió este criterio manifestado por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Supremo en sus resoluciones de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012) y de 1 de diciembre de 2016 (RG 6277/2013).

distorsionen las circunstancias que la propia norma fiscal recoge, pues se limita a que por el contribuyente se identifique, únicamente, el ejercicio objeto de liquidación, con los datos de dicho período»¹³⁴.

A raíz de este último pronunciamiento de la Audiencia Nacional, el TEAC, adoptando esta interpretación más estricta, por considerarla más ajustada a Derecho, fijó el siguiente criterio en su resolución de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017): «Tratándose de un requerimiento o de procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido, por lo que en su caso se consideraría voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento o comunicación de inicio, en relación con otras obligaciones distintas aun cuando se pudieran entender relacionadas con la incluida expresamente en el previo requerimiento/comunicación de inicio».

Sin embargo, con posterioridad, la Audiencia Nacional rescató la interpretación más amplia del concepto de requerimiento previo que ya hubiera manifestado en su sentencia de 30 de marzo de 2011. Así, la sentencia de 21 de diciembre de 2018 constataba que «la única razón que llevó a la recurrente a presentar la autoliquidación complementaria en julio de 2013 fue la regularización tributaria efectuada habida cuenta de la conexión directa entre los importes a compensar, inseparables en cuanto que la compensación de un saldo en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 afectaba inevitablemente a la compensación que la recurrente había efectuado en el ejercicio 2011 de esa misma cantidad. Siendo ello así, no puede hablarse en sentido propio de autoliquidación espontánea en este caso, puesto que está inducida y es consecuente a una actividad inspectora sin la cual tal autoliquidación no se hubiera podido presentar; [...]»¹³⁵.

Dicha solución alcanzada se fundamenta por la Sala en que «no se cumplen tampoco, en el caso presente, los fines institucionales para los que está prevista la imposición del recargo por declaración extemporánea, pues si el fundamento de éste es el de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y, de forma equivalente, desincentivar su retraso, no cabría aquí considerar que la conducta del contribuyente debiera ser reprochada con ese gravamen, cualquiera que fuera su naturaleza jurídica, pues la autoliquidación formulada en su día para la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2011, período diciembre, se realizó dentro del plazo legal, en tanto que la que se presenta con posterioridad -frente a la que se reacciona con la imposición del recargo no incurre en la hipótesis de la norma y, además, no lesiona o afecta al bien jurídico que se trata de proteger, lo que debería ser suficiente para excluirlo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida, atendida la razón determinante de esa segunda declaración, complementaria de la que se efectuó tempestivamente en su día».

¹³⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 2014, Rec. 225/2011 (FJ 5º).

¹³⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2018, Rec. 807/2017 (FJ 4º).

Todo ello obligó al TEAC a modificar el criterio fijado en su Resolución de 21 de septiembre de 2017 para adaptarlo a estos pronunciamientos jurisdiccionales, y lo hizo mediante Resolución de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017), en la que disponía que se excluía el régimen de recargos que estamos estudiando cuando el contribuyente presentaba una autoliquidación o declaración complementaria de un periodo, que era consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por la administración en un periodo previo. Y se entendía que concurría esa consecuencia directa e inmediata cuando se daban dos circunstancias: «1º) Que la Administración tributaria disponga de toda la información necesaria como consecuencia de la previa comprobación (o, en sentido negativo, que la declaración extemporánea no aporte datos desconocidos por la Administración); y 2º) que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea».

Se trata, por tanto, de no castigar al obligado tributario que “se ve obligado” a regularizar su situación respecto de otros periodos no comprobados cuando la Administración, pudiendo hacerlo porque disponga de toda la información necesaria para ello, no lo hace. Ya que esto supone, en palabras de la Audiencia Nacional “hacer recaer en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto”, lo que, a su entender, no resulta lógico ni proporcionado, cuando la Administración, estando en disposición de los datos necesarios para regularizar, no cumple con su deber constitucional de controlar el cumplimiento del ordenamiento tributario mediante la oportuna liquidación, forzando la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT al no requerir expresamente al contribuyente¹³⁶.

2.2.2. La doctrina posterior del Tribunal Supremo

Las diferentes matizaciones en la interpretación del concepto de requerimiento previo que se desprenden de los diversos pronunciamientos acaecidos justifican que la Administración General del Estado interpusiera recurso de casación¹³⁷ ante el Tribunal Supremo solicitando que se fijara doctrina en relación con ello.

Dicho recurso ha sido resuelto por sentencia de 23 de noviembre de 2020 en la que el Alto Tribunal afirma que «es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior del mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho

¹³⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2012, Rec. 601/2005 (FJ 6º.).

¹³⁷ Se interpuso recurso de casación número 491/2019 contra la sentencia dictada por el Tribunal superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2018 que aplicó lo dispuesto por la STS de 19 de noviembre de 2012.

recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior»¹³⁸.

Es decir, si con motivo de las actividades inspectoras recaídas sobre una autoliquidación relativa a un determinado periodo de un impuesto, se pusieran de manifiesto hechos relevantes que incidieran en la cuantificación de la deuda tributaria, provocando la regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de dicha autoliquidación, las posibles regularizaciones que este último llevara a cabo (mediante la presentación de las oportunas autoliquidaciones complementarias) en relación con otros periodos impositivos del mismo impuesto no se considerarán espontáneas a los efectos del artículo 27 de la LGT y, por ende, no le serán de aplicación los recargos por extemporaneidad, salvo que dichas regularizaciones del obligado tributario se produzcan en un momento anterior a la firma de un acta de conformidad, ya que, en tal caso, se entiende que el contribuyente no precisaba de la solución que alcanzara la Inspección (expresada en el acta) para modificar sus autoliquidaciones posteriores. O, dicho de otro modo, en el supuesto de que el obligado tributario presentara las complementarias antes de la firma del acta, no puede considerarse que aquellas hayan sido inducidas por la actuación de la Administración porque al momento de dicha presentación no podía el contribuyente conocer cuál era el tratamiento que esta iba a otorgarle a la autoliquidación del periodo que estaba siendo comprobado.

Entendemos que la misma solución debe alcanzarse en los casos en que el procedimiento desarrollado por la Administración tributaria no sea el de inspección, sino uno de gestión. Considerando que el momento que opera como límite para que el contribuyente pueda declarar de forma espontánea los hechos previamente no declarados, a través de una autoliquidación complementaria, es el de la notificación de la propuesta de liquidación girada por la Administración. A partir de entonces, podría el contribuyente regularizar periodos posteriores acogiendo los hechos y fundamentos reflejados en dicha propuesta.

Esta última sentencia del Alto Tribunal motivó la Resolución del TEAC de 20 de abril de 2021 (RG 3281/2021) en la que se fija este nuevo criterio sentado por aquel.

En definitiva, puede resumirse la última doctrina establecida por el Tribunal Supremo sobre cuándo debe entenderse que existe requerimiento previo de la Administración en relación con los recargos del artículo 27 de la LGT a partir de las siguientes premisas:

- El concepto de requerimiento previo debe entenderse en sentido amplio.
- Existe requerimiento previo cuando el obligado tributario presenta una autoliquidación complementaria extemporánea motivado por una previa actuación de la Administración relativa a un periodo anterior, a fin de acogerse a lo dispuesto por ella en la regularización que llegue a practicar. Por tanto, no se da el presupuesto de hecho para la aplicación de los recargos por extemporaneidad, ya que, al mediar requerimiento administrativo previo, no puede hablarse de autoliquidación espontánea.

¹³⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 1579/2020 de 23 de noviembre de 2020, Rec. 491/2019 (FJ 4º.)

- A efectos prácticos, se cumple lo anterior cuando las autoliquidaciones complementarias son presentadas después de la firma del acta en conformidad (o de la propuesta de liquidación, en los casos de procedimientos de gestión).

- Si las autoliquidaciones complementarias se presentan antes de la firma del acta o de la notificación de la propuesta de notificación, se tendrán aquellas por espontaneas, porque entonces no se entiende que haya existido requerimiento previo, siendo aplicables a dichos supuestos los recargos del artículo 27 de la LGT.

Habiéndose profundizado así en el concepto de requerimiento previo como hecho excluyente de la aplicación de los recargos por extemporaneidad, creemos oportuno recordar, solo a efectos aclaratorios y recapitulativos, las tres posibilidades que se abren, en términos generales, ante la presentación de una autoliquidación fuera de plazo en atención a la normativa vigente:

En primer lugar, mientras se considere que no ha habido requerimiento previo, y siempre que la autoliquidación extemporánea tenga resultado a ingresar, se aplicarán los recargos del artículo 27 de la LGT, quedando excluidas las sanciones.

En segundo lugar, si ha mediado requerimiento previo en el sentido que acaba de analizarse, esto es, considerando como tal -a los efectos de las autoliquidaciones complementarias que un contribuyente presente- la regularización que la Administración hubiera previamente practicado respecto de un periodo anterior del mismo impuesto, en tal caso se excluyen los recargos, por no haber espontaneidad, y tampoco se aplican las sanciones, en cuanto que se valora la actitud del contribuyente al completar por sí mismo la actuación regularizadora iniciada -y no prolongada como podría haber hecho- por la Administración.

Y en tercer y último lugar, si ha habido requerimiento previo en sentido estricto, no podrán aplicarse los recargos y sí podrían imponerse sanciones.

2.2.3. La identificación expresa del periodo impositivo de las autoliquidaciones extemporáneas como requisito formal para la aplicación de los recargos

Al doble presupuesto de hecho contemplado por el apartado uno del artículo 27 de la LGT que da pie a los recargos por extemporaneidad y que consiste en la presentación fuera de plazo de una declaración o una autoliquidación sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración, se le une un requisito formal a que hace referencia el apartado cuatro del precepto.

Se trata de la necesidad de que el contribuyente, a la hora de regularizar su situación tributaria haga mención expresa del periodo impositivo o de liquidación al que se refieran las autoliquidaciones que presente, las cuales, además, deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo.

Solo si se cumple esta formalidad será de aplicación el régimen de recargos por extemporaneidad. Si, por el contrario, el contribuyente pretende hacer una regularización “encubierta” con el objetivo de sortear dicho régimen, tal comportamiento supone la

comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo 191.6 de la LGT según el siguiente tenor: «siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

De lo que se trata es de impedir que los contribuyentes eludan, no solo los recargos del artículo 27, sino también el régimen ordinario de intereses moratorios y de sanciones, mediante la inclusión de hechos relevantes correspondientes a un periodo impositivo o de liquidación del que ya se hubiera presentado la oportuna autoliquidación, en las autoliquidaciones relativas a otros periodos impositivos o de liquidación posteriores (dentro del plazo), de manera disimulada junto con los datos concernientes a estos últimos, en lugar de utilizar los mecanismos convenientemente regulados para ello, como son las autoliquidaciones complementarias.

2.3. La cuestionada automaticidad de los recargos por extemporaneidad

De algunos años a esta parte, otro de los asuntos que ha acaparado la atención de la jurisprudencia y la doctrina ha sido el relativo a la exigencia automática de los recargos del artículo 27, sin que se tengan en cuenta ni el comportamiento del obligado tributario ni las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Como han recordado BOSCH CHOLBI y URIOL EGIDO, el régimen de los recargos por declaración extemporánea no se establece como un régimen opcional que se ponga a disposición de los contribuyentes, para que estos se acojan a él cuando prefieran. Sino que, desde su aparición en el ordenamiento tributario, la Administración ha venido aplicándolos de forma automática cuando aquellos cumplían fuera de plazo con sus obligaciones tributarias, pero antes de que la Administración hubiera advertido el incumplimiento¹³⁹.

Y debe reconocerse que así deba ser, al menos, atendiendo a la literalidad del artículo 27 de la LGT, pues, en principio, nada en la letra del mismo parece indicar que haya que reparar en las circunstancias concretas que puedan haber causado el retraso del obligado tributario.

En tal sentido, esta aplicabilidad mecánica había sido defendida por la Audiencia Nacional en sentencia de 29 de marzo de 2007, donde afirma, refiriéndose al artículo 61.3 de la antigua LGT (el equivalente al actual artículo 27 de la LGT de 2003), que no se «contempla ninguna causa por la que los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo no den lugar a los recargos contemplados en el precepto, y ello con

¹³⁹ BOSCH CHOLBI, J. y URIOL EGIDO, C.: “Matizaciones a la imposición automática del recargo por presentar, extemporánea pero espontáneamente, una declaración tributaria o una autoliquidación con ingreso”. *Tribuna Fiscal*, núm. 242 (2010).

independencia de que los referidos ingresos sean extemporáneos o complementarios de los realizados en plazo»¹⁴⁰.

Sin embargo, alguna doctrina comenzó a cuestionar esta exigencia automática de los recargos, reclamando para su aplicación la participación de cierta responsabilidad o culpa en el retraso del contribuyente. Así, FALCON Y TELLA tilda de incoherente el que se establezca una medida disuasoria de determinadas conductas del contribuyente, como puede ser el retraso en el pago, cuando dicha conducta se debe a error o de cualquier otra forma se ha puesto la diligencia debida. En tales supuestos, considera el autor que solo debería exigirse un porcentaje de recargo igual al del interés de demora, pues solo sería aceptable resarcir a la Administración de ese retraso¹⁴¹, pero no castigarlo.

En la misma línea, para GOROSPE OVIEDO «queda clara la finalidad disuasoria de todos ellos [los recargos] y, en consecuencia, no podrán imponerse en ausencia de culpa. No tiene sentido ninguno establecer una medida disuasoria que se aplicará sobre la base de una responsabilidad objetiva: ¿cómo se puede desincentivar una conducta que no depende de la voluntad de la persona? ¿Está justificada la aplicación de estos recargos en los supuestos de exclusión de responsabilidad? Una respuesta afirmativa haría de peor condición al presentador extemporáneo que al incumplidor descubierto por la Administración»¹⁴².

Estos razonamientos fueron respaldados más tarde por la Audiencia Nacional, que, dejando atrás su criterio originario, se ha pronunciado en numerosas ocasiones a favor de la aplicabilidad o no de los recargos teniendo en cuenta las circunstancias concretas de cada caso. Así, en su sentencia de 22 de octubre de 2009, en un caso en el que se había liquidado el recargo del 5 por ciento a un obligado tributario que había presentado fuera de plazo el Impuesto sobre Sociedades porque la Administración no había puesto todavía los formularios oficiales a disposición de los contribuyentes, aprecia el tribunal, en relación con los recargos del artículo 27, que «el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle. Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser

¹⁴⁰ SAN de 29 de marzo de 2007, Rec. 367/2004.

¹⁴¹ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los ingresos fuera de plazo, ¿clausulas penales no sancionadoras?” *Quincena Fiscal*, núm. 21 (1995), p. 1.

¹⁴² GOROSPE OVIEDO, J.I.: “SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, de 18 de diciembre. Inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”. *Crónica Tributaria*, núm. 106 (2003), p. 158.

analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo»¹⁴³.

Como ha apuntado SOTO BERNABEU, la necesidad de examinar la voluntariedad del contribuyente implica, por un lado, observar las circunstancias en que se haya producido el retraso; y, por otro, atender a la conducta de aquel en relación con la disposición que haya podido mostrar a cumplir con sus obligaciones fiscales¹⁴⁴.

En este sentido, la sentencia parte de dos circunstancias fácticas. La primera, el hecho de que la Administración no pusiera a disposición de los contribuyentes los modelos oficiales que permitían cumplir en forma con la obligación. Y, la segunda, que, en el caso enjuiciado, el contribuyente había avisado en plazo de tal coyuntura impeditiva. Ello se traduce, para la Sala, en que, de una parte, el retraso era imputable a la Administración y, de otra, el contribuyente había actuado con toda la diligencia posible.

A consecuencia de ello, la Audiencia Nacional acude a los principios generales del Derecho y de nuestra Constitución para sentenciar¹⁴⁵ que «si los principios de buena fe y confianza legítima deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, es evidente que tales principios se vulneran flagrantemente si se impone a éstos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso. Nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque la Administración acreedora no ha puesto a su disposición en plazo unos elementos puramente accesorios (los “modelos” o “formularios”) que permiten materializar ese cumplimiento. La conculcación de aquellos principios se manifiesta con absoluta crudeza cuando la realización tardía de la obligación debida (por mor, insistimos, de la tardanza de la Administración en atemperarse a los requisitos temporales derivados de las normas legales) es, además, penalizada con un recargo derivado de lo que no ha sido más que una negligencia de la Administración que lo impone».

La Audiencia Nacional ha mantenido su criterio en posteriores resoluciones, como las sentencias de 30 de marzo y 12 de diciembre de 2011, la de 5 de diciembre de 2012 o la de 13 de junio de 2013.

En definitiva, siempre es de celebrar este tipo de resoluciones que recuerdan a la Administración tributaria que su papel como garante de un derecho público, como es el crédito tributario, no solo implica la aplicación del ordenamiento tributario *stricto sensu*, sino que dicha aplicación lleva de suyo la observancia de los principios constitucionales de buena administración, buena fe, proporcionalidad y seguridad jurídica, a fin de evitar que se lleguen a situaciones kafkianas o injustas que, en ningún caso, deberían ser aceptables en un Estado de Derecho.

¹⁴³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2009, Rec. 324/2006 (FJ 2.º).

¹⁴⁴ SOTO BERNABEU, L.: *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2020, p. 111.

¹⁴⁵ BOSCH CHOLBI, J. y URIOL EGIDO, C.: *Op. cit.*

2.4. La nueva regulación introducida por la ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Hasta hace algunos meses la regulación de los recargos por extemporaneidad recogida por el apartado segundo del artículo 27 de la LGT disponía la aplicación de cuatro tipos de recargo, en función del tiempo que el contribuyente se hubiera retrasado en presentar la autoliquidación o la declaración:

- Si la presentación se hacía dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo establecido para dicha presentación, el recargo era del cinco por ciento.
- Si se efectuaba ya transcurridos tres meses, pero antes de que se cumpliesen seis meses, el recargo aplicable era del diez por ciento.
- Si se presentaba ya transcurridos seis meses, pero antes de que se cumpliesen doce meses, el recargo aplicable era del quince por ciento.
- Por último, si la presentación tenía lugar una vez transcurridos doce meses, el recargo era del veinte por ciento.

En los tres primeros supuestos, es decir, cuando resultaran de aplicación los recargos del 5, 10 y 15 por ciento, se excluían los intereses de demora que se hubieran devengado y las sanciones que pudieran imponerse. Mientras que, en el caso del recargo del 20 por ciento, se suprimían de igual modo las sanciones, pero sí que se exigían los intereses de demora correspondientes al periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o declaración hasta el momento en que esta se realizara.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ha venido a modificar el apartado segundo del artículo 27, estableciendo una nueva regulación de los recargos por extemporaneidad que, basándose en los principios de proporcionalidad y justicia tributaria, se ajusta de forma mucho más precisa al retraso real en que haya incurrido el contribuyente, con la consecuencia de rebajar el importe de los recargos que se impongan.

Así, desaparecen los recargos del 5, 10 y 15 por ciento, y son sustituidos por *«un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso»*. Sí se mantiene en los mismos términos la exclusión de intereses de demora y sanciones.

Por otra parte, en el caso de que la presentación se realice una vez transcurridos doce meses desde el final del plazo, el recargo aplicable ya no será del 20 por ciento, sino que se reduce este hasta el 15 por ciento, aunque siguen siendo exigibles los intereses de demora que se devenguen desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o declaración hasta el momento en que esta tenga lugar.

Esta diferenciación mes a mes en los porcentajes de los recargos que vayan a exigirse supone una mejora desde el punto de vista de la proporcionalidad, de cuya falta adolecía, en nuestra opinión, el trato igual que, en la anterior regulación, se daba al contribuyente que se retrasaba un mes y al que se retrasaba hasta tres; o por poner otro ejemplo, trato igual al que se retrasaba siete meses que al que se retrasaba once. Y ello, a pesar de que el Tribunal Constitucional hubiera rechazado su inconstitucionalidad considerando que, aunque el hecho de que no existiera una diferenciación entre los distintos retrasos de los obligados tributarios era técnicamente defectuoso no representaba una vulneración del principio de igualdad. Traslado esa doctrina a la nueva –y mejorada– regulación, el hecho de que se pague el mismo recargo, aunque uno cumpla antes que el otro, pero dentro del mismo mes, no vulnera el principio de igualdad, pues no cabe alegar discriminación por indiferenciación¹⁴⁶.

Por otro lado, la minoración de los porcentajes también aleja al recargo de su predicada naturaleza sancionadora, sobre todo, desde la perspectiva cuantitativa en la que se basara el Tribunal Constitucional para descartarla.

No obstante, consideramos que siguen detectándose sombras en la configuración temporal y porcentual del recargo, y en particular no nos parece justificado el salto que ahora se produce entre el porcentaje del 12 por ciento aplicable cuando el retraso es inferior a doce meses, y el del 15 por ciento, que se atribuye a retrasos iguales o superiores a doce meses, supuesto este en el que, a mayor abundamiento, se van a exigir intereses de demora. La alteración de la secuencia homogénea de incremento del recargo (un punto por mes) debe ser calificada, a nuestro juicio, de arbitraria.

2.4.1. La referencia al “mes completo” de la nueva redacción. ¿Una matización necesaria?

En primer lugar, consideramos que debe examinarse la nueva fórmula empleada para medir el tiempo de retraso en comparación con la anterior regulación, a fin de determinar cómo debe efectuarse el cómputo del mismo.

La anterior redacción era del siguiente tenor: «Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente».

Como puede observarse, el retraso se expresaba en meses, que debían empezar a contarse “al término del plazo establecido para la presentación e ingreso”, o, lo que es lo mismo, una vez finalizado dicho plazo. Esto suponía que los meses de retraso comenzaran a contarse a partir del día siguiente al último día del plazo, que es cuando puede decirse que este, efectivamente, se había dado por concluido. En cuanto a la forma de cómputo, se realizaba de fecha a fecha, tal y como corresponde para los plazos reflejados en meses (y años), sin que en relación con ello haya existido polémica alguna. Así, si, por ejemplo, el plazo de presentación de una autoliquidación finaliza el día 20 del mes, los tres meses

¹⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 7.º y 9.º)

siguientes se extenderían hasta el día 20 del tercer mes posterior a aquel, incluido el propio día 20, de manera que, presentada la autoliquidación en cualquier momento hasta dicha fecha, el recargo aplicable era el del 5 por ciento, siendo indiferente que la dilación hubiera sido de un mes, de dos o de dos meses y tres días.

De la lectura de la nueva letra del precepto, aunque el retraso sigue computándose por meses, llama la atención la alusión expresa al “mes completo”, sobre todo porque, en nuestra opinión, dicha especificación no añade nada nuevo ni modifica la forma en que los meses deban contabilizarse, y, sin embargo, creemos que puede crear cierta confusión en este sentido. Quiere decirse que, en cualquier caso, el tiempo de retraso debe seguir computándose de fecha a fecha, sin que el calificativo “completo” que ahora acompaña a la palabra “mes” conlleve la utilización de una fórmula de cómputo distinta, como pueda ser la de cómputo por meses naturales, de acuerdo con el calendario gregoriano. Pues, en definitiva, el transcurso de un mes lleva implícito que este lo sea completo, de otra manera, es decir, si faltaran días para que se completara aquel, no podría decirse que tal mes ha transcurrido.

Por otro lado, estos meses completos empezarán a contarse, de idéntico modo a como ya se disponía en la regulación precedente, “al término del plazo establecido para la presentación e ingreso”. Ello significa, siguiendo con el ejemplo anterior, que, si el plazo para presentar una autoliquidación finaliza el día 20 del mes, al día siguiente comenzará a contarse la dilación, de forma que mientras no se complete el primer mes de retraso el recargo sería del 1 por ciento; el primer mes de retraso se completará el día 20 del mes consecutivo, siendo aplicable un recargo del 2 por ciento a las autoliquidaciones que se presenten a partir de ese momento en el periodo que se extiende desde el día 20 del mes consecutivo hasta el día 19 del siguiente. Y así sucesivamente, es decir, cada día 20 (en este caso en el que el final del plazo reglamentariamente lo hemos situado en el día 20) se va ampliando en un punto porcentual el recargo.

Aclarado esto, veamos con algunos ejemplos cómo operaría este nuevo régimen de recargos. Pensemos en la autoliquidación del IVA correspondiente al segundo trimestre del ejercicio “n”. El plazo de presentación establecido para la misma finaliza el 20 de julio del año “n”. Partiendo de esta premisa, vamos a calcular el recargo aplicable si la autoliquidación se presentara el 3 de agosto del año “n”, el 22 de diciembre del año “n” o el 15 de abril del año “n + 1”.

En el primer caso, no habrá transcurrido un mes completo, por lo que el porcentaje de recargo aplicable será del 1 por ciento (1 + 0). En el segundo caso, el del 22 de diciembre, habrán transcurrido cinco meses completos más dos días (que no se tienen en cuenta, pues ya forman parte de otro mes que no se ha completado), lo que conlleva un recargo del 6 por ciento (1 + 5). Por último, la presentación de la autoliquidación el día 15 de abril del año siguiente supone un retraso de nueve meses completos más veintiséis días naturales (que no se tienen en cuenta porque tampoco completan un mes), dando lugar a un porcentaje de recargo del 10 por ciento (1 + 9).

Adviértase que, con el régimen anterior, los porcentajes de recargo que hubieran resultado aplicables a las mismas situaciones serían del 5, 10 y 15 por ciento, en lugar del 1, 6 y 10 por ciento, respectivamente, que derivan de la nueva regulación. Se confirma, así, cómo esta supone una rebaja en los recargos con respecto a la anterior.

Por último, se mantiene la reducción del importe de los recargos que finalmente se exigieran en un 25 por ciento, siempre que se cumplieran dos requisitos: en primer lugar, que junto con la presentación de la autoliquidación extemporánea se efectuara el ingreso total de la deuda o bien, se solicitara el aplazamiento o el fraccionamiento del pago y se cumplieran el plazo o los plazos establecidos en el acuerdo de concesión dictado por la Administración tributaria; y, en segundo lugar, que una vez notificada la liquidación del recargo por presentación extemporánea, este se pague en el plazo del artículo 62.2 de la LGT.

2.4.2. La no tan novedosa posibilidad de exclusión de los recargos de extemporaneidad

El nuevo apartado segundo del artículo 27 establece como novedad en el texto de la LGT la exoneración del régimen de recargos que acaba de explicarse para el supuesto en que el obligado tributario regularice mediante la presentación de una declaración o autoliquidación complementaria correspondiente a un periodo de un concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración en relación con otro periodo del mismo concepto impositivo, siempre que concurren las circunstancias siguientes:

- a) Que la declaración o autoliquidación complementarias que presente el obligado tributario se efectúe en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que se notifique o se entienda notificada la liquidación que gire la Administración respecto del periodo que haya sido comprobado.
- b) Que se produzca el pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación complementarias, en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT, o al tiempo de su presentación, respectivamente.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación complementarias, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

Centrándonos en los requisitos establecidos, en primer lugar, la autoliquidación complementaria extemporánea debe presentarse en el plazo de seis meses desde que se hubiera notificado o se hubiera dado por notificada al obligado tributario la liquidación de la Administración resultante del procedimiento de comprobación que esta hubiera desarrollado respecto de otro periodo impositivo.

A continuación, se exige, por un lado, que se produzca el pago de las complementarias dentro del periodo voluntario; y, por otro, que no se reclamen ni la liquidación practicada

por la Administración ni las complementarias presentadas. De esta manera, se persiguen dos objetivos: el primero de ellos es el de asegurarse la recaudación de las deudas tributarias que se pongan de manifiesto, y el segundo, el de evitar la litigiosidad con la Administración que tantos recursos públicos consume.

En relación con ello, por pago debe entenderse no solo el pago en efectivo, sino que también debe admitirse la solicitud de compensación o de aplazamiento o fraccionamiento que se presente dentro del periodo voluntario, tal y como dispone el apartado 5 del precepto, al que se remite.

Por último, es requisito que de la regularización que hubiera efectuado la Administración no se derivara la imposición de una sanción tributaria. Esto, de entrada, resulta dudosamente compatible con el primer requisito que limita la presentación de las complementarias al plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación, que es el mismo plazo con que cuenta la Administración para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador respecto a dicha liquidación. Y, teniendo en cuenta que lo que resulta relevante no es la tramitación de un procedimiento sancionador, sino si del mismo resulta o no la imposición de una sanción, hay que atender al hecho de que la Administración dispone de seis meses más para finalizar el mencionado procedimiento. Quiere decirse, por tanto, que pueden transcurrir hasta doce meses desde que se notifique o se entienda notificada la liquidación practicada por la Administración hasta que recaiga una posible sanción.

Como consecuencia de ello, va a darse la circunstancia de que el obligado tributario que quiera evitar el recargo presentando la oportuna complementaria y ocupándose de cumplir con el resto de los requisitos exigidos, sin embargo, no pueda tener certeza de que se le aplique la exoneración hasta mucho tiempo después. Y ello sin contar con una eventual impugnación que se haga respecto de la sanción que llegue a imponerse. En este caso, entendemos que no debe exigirse el recargo en tanto no se resuelvan los recursos y reclamaciones que puedan haberse interpuesto contra una sanción y esta llegue a ser firme.

De cualquier manera, este requisito relativo a la ausencia de sanción puede resultar ciertamente abusivo, si se tiene en cuenta que es la propia Administración quien debe ejercer la potestad sancionadora y su habitual tendencia a imponer sanciones siempre que de la regularización practicada resulta una deuda a pagar, rechazando de plano las eventuales alegaciones presentadas por los obligados tributarios, salvo en los casos en que estos puedan acreditar una incuestionable ausencia de responsabilidad. Por lo general, ello obliga al contribuyente a acudir a los Tribunales Económico-Administrativos en busca de una mejor atención a fin de que se aprecie esa falta de responsabilidad que dé lugar a la anulación de las sanciones o se confirme la procedencia de las mismas, con el riesgo que ello supone en relación con la pérdida del derecho a reducción de las sanciones que finalmente resulten ratificadas.

Quiere decirse con esto que este sistema de exoneración de recargos no va a depender de que el contribuyente cumpla debidamente con los tres primeros requisitos establecidos,

sino que, en última instancia, es la Administración quien va a tener la última palabra, pudiendo forzar la aplicación de los recargos mediante la imposición de sanciones, jugando a su favor las previsiones en materia de reducción de sanciones, recientemente modificadas por la Ley 11/2021, que desincentivan al contribuyente en su pretensión de impugnarlas.

En otro orden de ideas y dejando a un lado las críticas a los requisitos concretos que se imponen, en principio, pareciera que, mediante la regulación de este supuesto de exoneración de los recargos por extemporaneidad, el legislador ha querido dar entrada en la LGT a la jurisprudencia antes reproducida sobre la interpretación que debe hacerse del concepto de requerimiento previo.

La situación planteada por la nueva redacción del precepto es la misma a la que se refirieran la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo en sus respectivos pronunciamientos, que es aquella en la que, habiéndose regularizado por la Administración una autoliquidación o declaración correspondiente a un periodo impositivo o periodo de liquidación de un impuesto, el obligado tributario proceda a regularizar los mismos hechos y circunstancias respecto de otros periodos impositivos o de liquidación del mismo impuesto, mediante la presentación de una autoliquidación o una declaración complementarias. En tal caso, no se exigirán los recargos por extemporaneidad.

De entrada, llama la atención que el párrafo segundo del apartado uno del precepto, que define el concepto de requerimiento previo, no haya sufrido modificación alguna, y que se haya incluido la exoneración del régimen de recargos como algo ajeno a dicho concepto. A priori, ello nos lleva a pensar que, si el concepto legal de requerimiento previo no ha cambiado, tampoco tiene por qué cambiar la interpretación que se haga del mismo, máxime, cuando dicha interpretación ya es doctrina sentada del Alto Tribunal. Por tanto, podría afirmarse que tal doctrina seguiría siendo totalmente aplicable a los casos que se subsumieran en los supuestos de hecho contemplados por la jurisprudencia, con independencia de que se dieran o no los requisitos que ahora se incorporan al texto de la LGT, que, de hecho, serían poco compatibles con la idea de que lo que excluye el recargo es la existencia de un requerimiento previo que se concreta en esa actuación de la Administración tributaria.

Piénsese en la limitación temporal que se establece en la letra a), ¿es posible limitar en el tiempo los efectos del requerimiento previo que supone dicha actuación administrativa? Es decir, ¿puede una actuación administrativa ser constitutiva de requerimiento previo, a efectos de los recargos que aquí se analizan, durante un tiempo y luego dejar de serlo? A nuestro juicio, la respuesta a esta cuestión debe ser negativa. La existencia de un requerimiento previo que impide la entrada en juego de los recargos por extemporaneidad al excluir el calificativo de “espontáneas” de las posibles regularizaciones que haga el contribuyente, es una situación de hecho que se consuma en el mismo momento en que se notifica a este o se da por notificada la actuación administrativa de que se trate y que, en ningún caso, puede revertirse, desplegando el efecto que la ley le atribuye de forma definitiva.

Respecto del requisito de que se pague la deuda resultante de las autoliquidaciones o declaraciones complementarias que se presenten, coincidimos con ALMUDÍ CID cuando denuncia que con ello se vulnera el principio de justicia material «toda vez que, de haber permanecido inactivo el obligado tributario, procediendo a liquidar la Administración en el marco de un procedimiento de comprobación, no se le liquidaría tal recargo (y tampoco se le habrían impuesto necesariamente sanciones) a pesar de no pagar o avalar el importe de la deuda determinada por la Administración»¹⁴⁷.

En definitiva, habrá que estarse a la interpretación que los tribunales hagan de este nuevo supuesto en relación con la doctrina ya sentada, y ver si esta nueva regulación afecta a dicha doctrina y conlleva volver a una apreciación más estricta del concepto de requerimiento previo.

¹⁴⁷ ALMUDÍ CID, J.M.: “Recargos por declaración extemporánea relacionados con la regularización administrativa de un periodo impositivo anterior: ¿un nuevo paso atrás en las garantías del contribuyente?” *FiscalBlog* (2021). Consultado en <http://fiscalblog.es/?p=6546> el 2 de noviembre de 2021.

CAPÍTULO III

NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. CUESTIONES CONFLICTIVAS EN RELACIÓN A LOS PLAZOS

SUMARIO

1. LA OBLIGACIÓN DE RESOLUCIÓN EXPRESA Y EL ESTABLECIMIENTO DE LOS PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 1.1. La obligación de resolver en los procedimientos administrativos. 1.2. Especialidades de la obligación de resolver en los procedimientos tributarios. 1.2.1. *Breve referencia al régimen anterior a la Ley General Tributaria de 2003.* 1.2.2. *Regulación actual del deber de resolver.* 1.3. Los plazos máximos de resolución de los procedimientos tributarios. 1.4. El intento de notificación válido, aunque infructuoso, como requisito suficiente para el cumplimiento de los plazos máximos de duración de los procedimientos. 2. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 2.1. Reglas para el cómputo de los plazos según su naturaleza. Especial atención a los plazos en el ámbito del Derecho tributario. 2.2. El *dies a quo* y el *dies ad quem* de los plazos para resolver los procedimientos tributarios. Problemas en su fijación. 2.2.1. *Los procedimientos iniciados de oficio.* 2.2.2. *Los procedimientos iniciados a instancia del obligado tributario.* 2.2.3. *Algunas propuestas de mejora.* 2.3. Los distintos supuestos de paralización del cómputo de los plazos máximos de resolución: interrupción, dilación y suspensión. 2.3.1. *Los periodos de interrupción justificada.* 2.3.2. *Las dilaciones por causa no imputable a la Administración.* 2.3.3. *Simultaneidad entre supuestos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración.* 3. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PLAZOS MÁXIMOS LEGALMENTE ESTABLECIDOS. 3.1. El plazo para recurrir en los procedimientos finalizados por silencio negativo. 3.2. La caducidad de los procedimientos. 4. ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LOS PLAZOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA. 4.1. Cuestiones no previstas: ampliación del plazo de terminación de los procedimientos de gestión tributaria y supuestos de interrupción injustificada. 4.2. Concatenación de procedimientos: sobre la conveniencia de regular una limitación temporal.

Al comienzo de este trabajo, explicábamos que dentro del ámbito del Derecho tributario podía diferenciarse entre dos aspectos temporales. De un lado, los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes mediante la presentación de la oportuna autoliquidación, de cuyo estudio acabamos de ocuparnos en el Capítulo II. De otro lado, en relación con la actividad de control del cumplimiento de

aquellas obligaciones que se atribuye a la Administración tributaria, y que esta realiza a través de los procedimientos de aplicación de los tributos, los cuales se hallan sujetos a una serie de reglas de orden temporal, tanto en lo que se refiere a su iniciación y a su duración, como en lo relativo a los distintos trámites que vayan a desarrollarse durante su transcurso.

A grandes rasgos, puede afirmarse que los procedimientos tributarios deben iniciarse dentro del plazo de prescripción del derecho que la Administración quiera ejercitar (a determinar la deuda tributaria o a exigirla)¹⁴⁸ y, una vez hayan comenzado, lo que, en términos generales, ocurrirá con la notificación del acuerdo de inicio al obligado tributario, habrán de resolverse antes de que concluya el plazo máximo de duración que se establezca según el procedimiento de que se trate¹⁴⁹.

A tenor de lo que acaba de indicarse, podemos distinguir entre los plazos de prescripción, que deben ser observados tanto por la Administración como por los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y que indican hasta cuándo pueden iniciarse los procedimientos; y, los plazos máximos que estos pueden durar una vez se hayan puesto en marcha, cuyo establecimiento va dirigido solo a la Administración, que es quien tiene la obligación ineludible de resolver de manera expresa los procedimientos y de notificar la oportuna resolución, todo ello dentro de tales plazos máximos.

A partir de aquí, las cuestiones conflictivas en relación con los plazos mencionados que van a surgir atañen principalmente al cómputo de los mismos, en aspectos como la correcta fijación del *dies a quo* y del *dies ad quem*, o la posible paralización de dicho cómputo y sus consecuencias.

Como ya se advirtió, los plazos y términos de los procedimientos tributarios (y de los administrativos, en general) se fundamentan en los principios constitucionales de seguridad jurídica, eficacia administrativa e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos contenidos en el artículo 9.3 de nuestra Constitución. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado que la obligatoriedad de plazos y términos, tanto para el administrado como para la Administración, constituye un «principio rector del procedimiento administrativo», ya que «representa una garantía sustancial del principio de seguridad jurídica»¹⁵⁰. En consecuencia, a fin de cumplir con esta garantía, los aspectos discutibles en materia de plazos deberían zanjarse con claridad en la normativa evitando las posiciones contradictorias de los tribunales.

¹⁴⁸ Esta aseveración que pone el acento en la prescripción de los derechos de la Administración debe ser matizada o completada para el caso de los procedimientos que se inicien a instancia del obligado tributario, como son el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (artículos 124 a 127 de la LGT), el iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 de la LGT) o el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución (artículos 126 a 130 del RGR), en los que el plazo a tener en cuenta será el de prescripción del derecho de aquel a solicitar devoluciones tributarias.

¹⁴⁹ Se advierte que solo se sujetan a plazos máximos de resolución los procedimientos de gestión y de inspección tributaria, no así el procedimiento de apremio.

¹⁵⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2009, Rec. 319/2008 (FJ 3.º).

Sin embargo, llama la atención la persistencia de algunas dudas que planean sobre la tarea de computar los plazos. Por todo ello, en este capítulo se busca identificar tales aspectos controvertidos con el modesto objeto de proponer las mejoras que se crean convenientes y que contribuyan a esclarecer y dar precisión a la regulación sobre plazos, atendiendo, en su caso, a los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que se hayan ocupado de interpretar los preceptos en cuestión, fijando doctrina al respecto.

1. LA OBLIGACIÓN DE RESOLUCIÓN EXPRESA Y EL ESTABLECIMIENTO DE LOS PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1.1. La obligación de resolver en los procedimientos administrativos

La obligación de resolver como deber inexcusable de la Administración pública aparece por primera vez en la Ley 30/1992, que en la redacción original de su artículo 42.1 (rubricado precisamente “Obligación de resolver”) establecía lo siguiente: “La Administración está obligada a dictar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados, así como en los procedimientos iniciados de oficio cuya instrucción y resolución afecte a los ciudadanos o a cualquier interesado”.

Antes de ese momento, aunque la LPA de 1958 reconocía como principal forma de terminación de los procedimientos la resolución de los mismos (artículo 92) y disponía un plazo máximo de duración de estos de seis meses (artículo 61), no se reconocía explícitamente la obligación de resolver, pues en aquel tiempo se tenía una concepción de la gestión pública y del servicio público como una tarea propia o patrimonial de la Administración, como entidad completamente alejada de la ciudadanía a la que, en realidad, servía. Y, ante tal consideración, se implantaba un cuestionable régimen de actos presuntos como única garantía para los ciudadanos que veían desoídas sus peticiones sin la más mínima cortesía hacia ellos, régimen que, a mayor abundamiento, funcionaba más como la forma normal de terminación de los procedimientos que como sistema supletorio de la resolución expresa.

Con el objeto de darle la vuelta a este panorama, la Ley 30/1992 advertía en su exposición de motivos su pretensión de introducir «un nuevo concepto sobre la relación de la Administración con el ciudadano, superando la doctrina del llamado silencio administrativo» y explicaba que «el carácter positivo de la inactividad de la Administración es la garantía que se establece cuando no se cumple el verdadero objetivo de la Ley, que es que los ciudadanos obtengan respuesta expresa de la Administración y, sobre todo, que la obtengan en el plazo establecido. El silencio administrativo, positivo o negativo, no debe ser un instituto jurídico normal, sino la garantía que impida que los derechos de los particulares se vacíen de contenido cuando su Administración no atiende eficazmente y con la celeridad debida las funciones para las que se ha organizado».

Así, la obligación de resolver se incorpora a la normación positiva como instrumento dirigido a mejorar las relaciones entre la Administración y los ciudadanos a través de un acercamiento de aquella a los intereses de estos, y como expresión última del principio

de buena administración que debe regir toda la actividad pública¹⁵¹. A mayor abundamiento, este deber que se impone a la Administración iba aderezado con un ingrediente indispensable de índole temporal. Y es que la obligación de resolver solo puede serlo efectivamente, como es lógico, dentro de un plazo establecido. Consideramos del todo acertadas las palabras de BANALOCHE PÉREZ cuando dice que «de poco serviría establecer el deber de resolver si no se señalara un plazo para cumplir con ese deber. En este aspecto de la regulación del procedimiento no se trata sólo de incluir un requisito más por exigencias de la lógica procedimental. Son los principios constitucionales de seguridad jurídica y de proscripción de la arbitrariedad los que sirven de fundamento a la exigencia de esa regulación»¹⁵².

Con la reforma de la Ley 30/1992 introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, se modificó sustancialmente la letra del artículo 42.1 que, a partir de entonces, disponía la obligación de la Administración de «dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación». De esta manera, el deber de resolver se extendía a todos y cada uno de los procedimientos que se llevaran a cabo por una Administración pública y no solo a aquellos iniciados a solicitud de los interesados. Y, además, el plazo máximo para resolver se convertía en un plazo máximo para resolver y para notificar la resolución que se dictase, poniendo fin a la incertidumbre en que se veían inmersos los interesados a la espera de la notificación de una resolución sin saber si esta había recaído efectivamente o no dentro del plazo legalmente previsto.

La vigente Ley 39/2015 mantiene la obligación de resolver en los mismos términos que su homónima, aunque con una técnica mejorada, pues se refiere a la obligación de «dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación» (artículo 21.1). Sin embargo, como haya apuntado alguna doctrina, se echa en falta el reconocimiento explícito del derecho de los ciudadanos a una resolución expresa que sea notificada dentro del plazo establecido, como contrapartida de dicha obligación¹⁵³.

1.2. Especialidades de la obligación de resolver en los procedimientos tributarios

1.2.1. Breve referencia al régimen anterior a la Ley General Tributaria de 2003

En lo que al ámbito tributario se refiere, la antigua LGT de 1963 y los reglamentos en desarrollo de la misma no decían nada acerca del deber de resolver de la Administración tributaria ni establecían plazo alguno de duración máxima de los procedimientos tributarios, salvo en el caso del procedimiento inspector, en relación con el cual, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto

¹⁵¹ Para DE LA NUEZ SANCHEZ-CASADO, E. (et al): *El estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*. Aranzadi. Pamplona, 1998, p. 224, la obligación de resolver constituye un deber consustancial a un correcto funcionamiento de la Administración en atención al principio de eficacia que proclama la Constitución (artículo 103).

¹⁵² BANALOCHE PÉREZ, J.: “Salvar el Derecho II: La Resolución”. *Impuestos*, núm. 23-24 (2011), p. 383.

¹⁵³ ARZOZ SANTISTEBAN, X.: *El silencio administrativo. Análisis constitucional y administrativo*. Wolters Kluwer. Madrid, 2019.

939/1986, de 25 de abril, sí dispuso la no sujeción a plazo alguno de dicho procedimiento, que se desarrollaría durante el tiempo que fuera preciso hasta su terminación (artículo 31).

Aunque pudiera pensarse que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 30/1992, la mencionada obligación de resolver resultaba de aplicación supletoria en materia tributaria, no fue así, puesto que, hasta 1999, aquella (la obligación de resolver) iba referida exclusivamente a los procedimientos iniciados a instancia de los interesados, característica que no podía predicarse respecto de los procedimientos tributarios, que, con carácter general, eran iniciados de oficio.

Además, con la aprobación del Real Decreto 803/1993, cuya finalidad era hacer efectiva la remisión que hacía la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 a la normativa tributaria, se evitó definitivamente la aplicación supletoria de las reglas sobre plazos de los procedimientos administrativos en general, consagrándose la no sujeción a plazo de los procedimientos tributarios de comprobación e investigación, liquidación y recaudación en vía de apremio¹⁵⁴.

De esta manera, no será hasta la promulgación de la LDGC en 1998 cuando se reconozca formalmente la obligación de resolver a cargo de la Administración tributaria, lo que se llevó a cabo por el artículo 13.1 comprendido en el Capítulo IV sobre “Derechos y garantías de los procedimientos tributarios” y que era del siguiente tenor: «La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte [...]»¹⁵⁵. En consonancia con ello, esta norma fijó también los plazos máximos para dictar resolución en todos los procedimientos tributarios (gestión e inspección) y en el procedimiento sancionador, aunque mantuvo la no sujeción a plazo del procedimiento de apremio y de los procedimientos especiales de revisión.

Si bien no puede negarse el avance que ello supuso en la consecución de un sistema de procedimientos tributarios que garantizase el cumplimiento de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de prohibición de la arbitrariedad de la Administración, la regulación del deber de resolver que establecía la LDGC adolecía de ciertos defectos que no fueron solventados hasta la aprobación de la actual LGT. Por un lado, al igual que la redacción original del artículo 42.1 de la Ley 30/1992, el artículo 13.1 de la LDGC no ligaba la obligación de resolver en plazo con la obligación de notificar la resolución expresa dentro de dicho plazo de resolución¹⁵⁶.

¹⁵⁴ La legalidad del Real Decreto 803/1993 fue enjuiciada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de diciembre de 1998. Sobre esto puede verse GARCÍA BERRO, F.: “Plazos de resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento. Análisis de la regulación aplicable”, *Impuestos*, núm.1 (2001), pp. 189-227.

¹⁵⁵ Debe aclararse que la referencia a la gestión tributaria que hacía el artículo 13 de la Ley 1/1998 incluía tanto los procedimientos de gestión, comprobación, investigación y de liquidación, así como la recaudación y la inspección de los tributos.

¹⁵⁶ Llama la atención el hecho de que el Proyecto de Ley de modificación de la Ley 30/1992 fuera presentado a las Cortes solo un mes después de la aprobación de la LDGC (el 27 de febrero de 1998) y que aquella ya contemplaba para los procedimientos administrativos el deber de resolver y de notificar en plazo.

Por otro lado, como se denunciaba en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, el deber de resolver no se conectaba con la suficiente contundencia con su plazo de cumplimiento, y para solventar esa falta de conexión proponía la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, la mejora de la técnica legislativa en dicha materia con el fin de clarificar los efectos del incumplimiento de los plazos de los procedimientos iniciados tanto de oficio como a instancia de parte -asunto sobre el que la normativa entonces vigente no era en absoluto precisa, al limitarse a disponer la desestimación por silencio administrativo para los procedimientos iniciados a instancia de parte (artículo 2 del Real Decreto 803/1993), mientras que guardaba riguroso silencio en lo que se refería al incumplimiento del plazo de resolución en los procedimientos iniciados por la Administración-, así como la posibilidad de aplicar la caducidad como forma de terminación de los procedimientos por incumplimiento de la obligación de resolver temporáneamente¹⁵⁷.

1.2.2. Regulación actual del deber de resolver

Como estudiaremos en las próximas páginas, el régimen establecido por la LGT vigente incorpora, en mayor o menor medida, estas mejoras que propusiera la Comisión para la reforma de aquella. El artículo 103 proclama en su apartado primero la obligación de «resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa».

Puede apreciarse que, de entrada, se aúna por fin la obligación de resolver con la de notificar la resolución, lo que para FERNÁNDEZ JUNQUERA supone dar mejor cumplimiento al principio de seguridad jurídica, destacando esta autora «la importancia de la notificación de la resolución y la obligación de cumplimiento de los plazos respecto de la notificación»¹⁵⁸.

En cuanto al alcance del deber de resolver, de la lectura conjunta del mencionado precepto y el artículo 101 del RGGI se desprende que la Administración debe decidir sobre todas las cuestiones planteadas por los contribuyentes y, también, sobre aquellas otras que se deriven de la tramitación de los procedimientos, aunque no hubieran sido suscitadas por aquellos¹⁵⁹.

En otro orden de cosas, el apartado dos del artículo 103 de la LGT excluye de la obligación de resolver de manera expresa los procedimientos relativos al ejercicio de

¹⁵⁷ Informe para la reforma de la Ley General Tributaria emitido por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. Julio, 2001.

¹⁵⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Procedimientos tributarios. Aspectos comunes y procedimientos de gestión”, en TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.) y CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. Madrid, 2004, p. 434.

¹⁵⁹ El artículo 101 del RGGI viene a zanjar el debate doctrinal que el artículo 13.1 de la LDGT había suscitado al referirse exclusivamente a “las cuestiones que se planteen en los procedimientos”, lo que había sido interpretado por algunos autores desde un punto de vista restrictivo, entendiéndose que la obligación de resolver solo alcanzaba a los asuntos que hubieran sido explícitamente planteados por los contribuyentes y a ningún otro. El mencionado artículo 101 acoge la mejor sistemática de la Ley 30/1992 que, en su artículo 89 disponía que “la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo”, y que se ha mantenido por el artículo 88.1 de la Ley 39/2015 sobre el contenido de las resoluciones con idéntica redacción.

derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y aquellos en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados¹⁶⁰. La finalidad de esta exclusión es clara. Se busca conferir agilidad a la Administración en sus actuaciones excusándola de su obligación, bien cuando no resulta necesaria una resolución para que el procedimiento cumpla la función que le corresponde ni la ausencia de pronunciamiento obstaculiza el ejercicio de derechos por parte del contribuyente¹⁶¹; bien porque la forma de terminación del procedimiento haya sido otra distinta de la resolución expresa del mismo, entre las contempladas por el artículo 100.1 de la LGT¹⁶².

Aun así, si el contribuyente solicita expresamente a la Administración que declare que se ha producido cualquiera de aquellas circunstancias, esta devendrá obligada a contestar a su petición. Como ha indicado HUESCA BOADILLA, la referencia al término “contestar” debe entenderse como sinónimo de resolver o como modalidad del concepto “resolución”¹⁶³.

En este sentido, puede afirmarse que el deber de resolver no implica necesariamente que deba resolverse sobre el fondo del asunto, y el mismo se considera perfectamente cumplido con la resolución expresa de la Administración que declare la caducidad, la inadmisibilidad o la extemporaneidad de una solicitud presentada por el obligado tributario¹⁶⁴.

1.3. Los plazos máximos de resolución de los procedimientos tributarios

Como decíamos, el deber de resolver de manera expresa se acompaña del establecimiento de unos plazos máximos para dictar resolución y para notificarla, plazos estos que, en definitiva, vienen a indicar lo que debe durar un determinado procedimiento tributario.

El artículo 104.1 de la LGT remite a la normativa reguladora de cada procedimiento para la fijación de tales plazos máximos de resolución, disponiendo un límite general en cuanto a la duración del plazo que pueda establecerse: el plazo máximo cuyo establecimiento en principio se delega no podrá exceder de seis meses, duración que solo podrá rebasarse mediante norma de rango legal o si así lo dispusiera la normativa de la Unión Europea. Esta previsión nos lleva a considerar que el plazo de duración de los procedimientos

¹⁶⁰ Para FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Procedimientos tributarios...”. Op. cit., p. 434, más que excepciones a la obligación de resolver, tales supuestos suponen «una aplicación coherente de la norma».

¹⁶¹ GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derecho de los contribuyentes en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid, 2004, p. 100.

¹⁶² MOCHÓN LÓPEZ, L.: “Resolución y motivación en la LGT”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Thomson Reuters-Aranzadi. Pamplona, 2010, p. 306.

¹⁶³ HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. La Ley. Madrid, 2007, p. 690.

¹⁶⁴ Sobre este asunto ARZOZ SANTIESTEBAN X.: *El silencio administrativo...* Op. cit., hace un interesantísimo análisis de los problemas que pueden plantearse con la obligación de resolver, relativos al carácter completo o no de la solicitud planteada por un interesado y al carácter coherente o no de la resolución que se dicte.

puede ser establecido mediante normas de carácter reglamentario y, en tal caso, el plazo máximo que la LGT les habilita a regular será el de seis meses.

Continúa el precepto completando la anterior delegación, con una norma subsidiaria, al indicar que, «cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses», diferenciándose así del plazo supletorio de tres meses que el artículo 21.3 de la Ley 39/2015 establece para los procedimientos administrativos cuya normativa específica no se hubiera ocupado de fijar un plazo máximo de duración.

La norma general del artículo 104 reclama pues una particular regulación de los plazos de resolución en los respectivos procedimientos, tarea de la que se va encargando en buena medida la propia LGT.

Para los procedimientos de gestión regulados en la LGT se dispone un plazo máximo de seis meses para resolver y notificar la resolución que se dicte. Estos procedimientos son el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (el artículo 31 LGT remite al plazo que establezca la normativa reguladora de cada tributo, que no podrá superar los seis meses); el iniciado mediante declaración (el artículo 129.1 de la LGT establece un plazo general de seis meses, aunque se permite a la normativa específica de cada tributo fijar uno distinto); el de verificación de datos (el artículo 133 de la LGT se atiene al plazo de seis meses regulado por el artículo 104), el de comprobación de valores (artículo 134 LGT) y el de comprobación limitada [el artículo 139.1.a) LGT se refiere al plazo de seis meses contenido en el artículo 104].

El resto de los procedimientos de gestión que se regulan en su integridad por el RGGI¹⁶⁵ también refieren un plazo máximo de seis meses de duración, a excepción del procedimiento de control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones para el que se establece un plazo más corto, de tres meses [artículo 153.6.d) RGGI], lo que se justifica por la simplicidad del mismo, que se encamina exclusivamente a comprobar si una autoliquidación o declaración ha sido efectivamente presentada o no, sin entrar a valorar el contenido de la misma en ningún caso.

Para el procedimiento de inspección, desde la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el artículo 150.1 de la LGT dispone un plazo general de dieciocho meses para notificar la resolución que ponga fin al mismo. Ahora bien, en el caso de que concurren alguna de las circunstancias mencionadas en el propio precepto, se establece un plazo especial de veintisiete meses para la terminación del procedimiento. Nos ocuparemos con más profundidad de los plazos de la actividad inspectora en otro capítulo, cuando tratemos del procedimiento de inspección tributaria en su conjunto.

Como única excepción al deber de resolver en plazo, persiste la relativa al procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del

¹⁶⁵ Se trata del procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, el procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado, el de rectificación censal, el de comprobación del domicilio fiscal, el de control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones y el de control de otras obligaciones formales.

derecho de cobro que ostenta la Administración. Ello puede considerarse justificado si se tienen en cuenta las numerosas vicisitudes susceptibles de plantearse durante el transcurso del procedimiento de apremio, lo que complica la posibilidad de establecer un plazo global de duración de dicho procedimiento¹⁶⁶. Por lo demás, estamos de acuerdo con MOCHÓN LÓPEZ cuando considera que esta previsión no supone un atentado contra los derechos de los obligados tributarios, pues, como acertadamente apunta, «en condiciones de regularidad, las cuestiones que puedan generar incertidumbre jurídica deben plantearse y, en su caso, resolverse con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio, por lo que puede indicarse que en esta fase el obligado tendrá una certeza: está obligado al pago»¹⁶⁷. Aunque, eso sí, parece lógico afirmar que, si se limitara la duración del procedimiento de apremio, esta misma solución podría alcanzarse con el funcionamiento propio de la interrupción de la prescripción a través de actuaciones reales llevadas a cabo por la Administración para conseguir el cobro del crédito tributario, ganándose en seguridad jurídica.

En términos generales, puede decirse que los plazos máximos para resolver establecidos por la normativa que acaban de citarse son razonables y se ajustan al fin al que sirven, que no es otro que permitir a la Administración desarrollar su actividad de control tributario con el acomodo suficiente para asegurar un resultado óptimo, a la vez que se garantiza el respeto a los derechos de los contribuyentes y el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, pues, para esto último, como bien ha constatado GARCÍA BERRO, lo que resulta verdaderamente necesario es «la existencia misma del plazo»¹⁶⁸. En este sentido, cobra especial importancia el hecho de que los procedimientos finalicen con una resolución expresa notificada en plazo, señal de que se cumplen ambos postulados. No obstante, al final de este capítulo se hacen algunas consideraciones en torno a los plazos de duración de los procedimientos de gestión relativas a una cuestionable coincidencia de dichos plazos para todos ellos, aun cuando las actuaciones de comprobación que vayan a desarrollarse tengan distinto alcance, y, en atención a ello, pudiera ser aconsejable el establecimiento de plazos que se ajustaran a las mismas.

Fuera del ámbito de la aplicación de los tributos, en lo que a la actividad revisora de la Administración tributaria se refiere, la resolución del recurso de reposición debe notificarse en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la interposición del recurso (artículo 225.4 LGT), mientras que las reclamaciones económico-administrativas deben resolverse (y notificarse, claro está), en cualquiera de sus instancias, en el plazo de

¹⁶⁶ Así era considerado por el Magistrado Sala Sánchez en su voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1998, Rec. 569/1993, en el que declaraba que «puede admitirse que el procedimiento de apremio para la recaudación de deudas tributarias se sustraiga a la posibilidad de encerrarlo en un plazo global de duración. Se trata de un procedimiento cuyas fases o trámites están sometidos a plazos preclusivos, como ocurre en los procedimientos jurisdiccionales, y en el que, como en estos últimos, pueden suscitarse múltiples incidencias -conflictos de jurisdicción, concurrencia con procedimientos judiciales de apremio y con procedimientos de ejecución universal, aplazamientos de pago en periodo ejecutivo (...) que lo hacen incompatible con el señalamiento de un plazo prefijado y global de duración».

¹⁶⁷ MOCHÓN LÓPEZ, L.: “Resolución y motivación...”. Op. cit., p. 311.

¹⁶⁸ GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios...* Op. cit., p. 104.

un año desde la interposición de la reclamación para el procedimiento general (artículo 240.1 LGT), o en el de seis meses para el procedimiento abreviado (artículo 247.2 LGT).

El plazo de un mes para notificar el acuerdo de resolución del recurso de reposición es el más extenso que se ha regulado en toda su historia¹⁶⁹, y está vigente desde que se aprobara la actual LGT. La ampliación de dicho plazo de resolución desde los ocho días establecidos en la normativa anterior, hasta el plazo de un mes que se dispone en la actualidad, obedeció a la necesidad de regular un plazo que se ajustara a la realidad y que resultara posible de cumplir, con el objeto de dotar a este recurso de una verdadera utilidad para los contribuyentes. Téngase en cuenta que el recurso de reposición se plantea ante el mismo órgano que dictó el acto que se impugna y que, en consecuencia, debe conocer perfectamente el expediente. A mayor abundamiento, en fase de recurso no pueden aportarse nuevos elementos de prueba, salvo que no hubiera sido posible aportarlos en un momento anterior a la finalización del trámite de audiencia o de alegaciones del procedimiento (artículo 96.4 RGGI). Quiere decirse con esto que el órgano actuante solo debe revisar su propia resolución a la luz de las nuevas alegaciones que haya planteado el contribuyente, actuación esta para la que el plazo de un mes debería resultar suficiente.

En lo que atañe a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, el plazo de un año o seis meses para la notificación de la misma a contar desde la interposición del recurso por parte del contribuyente ha resultado ser una utopía durante mucho tiempo, pues es habitual que dicha resolución se retrase hasta los dos o tres años desde la impugnación. Según los datos publicados en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos¹⁷⁰, hasta el año 2016 el número de reclamaciones que entraban superaba al número de reclamaciones que se resolvían. Ello ha creado un atasco en la vía económico-administrativa que tardará años en revertir, a pesar de la tendencia inversa que se observa desde el año 2017, a partir del cual se resuelven más reclamaciones de las que entran. Según estas memorias, el incremento en el número de resoluciones producidas se debe, en gran medida, a «la progresiva implantación de soluciones tecnológicas que han permitido una mejor gestión del conocimiento y mejoras en la tramitación y gestión de las ponencias». De ello cabe inferir que, con los medios materiales adecuados, el plazo máximo de un año o seis meses para notificar las resoluciones puede devenir en realizable.

Por su parte, para los procedimientos especiales de revisión se prevén distintos plazos de duración máxima de los mismos: el de un año, para la declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 217.6 LGT); el de tres meses para la declaración de lesividad (artículo 218.3 LGT); y el de seis meses para notificar la resolución de los procedimientos de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones

¹⁶⁹ El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas de 29 de julio de 1924 disponía un plazo de tres días para resolver el recurso de reposición por el órgano competente, plazo que se amplió hasta los ocho días hábiles por el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

¹⁷⁰ Pueden consultarse en la página web del Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

(artículo 219.4 LGT), de rectificación de errores (artículo 220.2 LGT) y de devolución de ingresos indebidos (artículo 19.3 RGRRev.).

Para terminar, el plazo máximo para resolver el procedimiento sancionador se fija, al igual que para los procedimientos de gestión, en seis meses por el artículo 211.2 de la LGT.

1.4. El intento de notificación válido, aunque infructuoso, como requisito suficiente para el cumplimiento de los plazos máximos de duración de los procedimientos

El artículo 104.2 de la LGT dispone que “a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”. Se trata de una regla de cautela, introducida por primera vez en la LGT de 2003, con la que se pretende poner fin a prácticas abusivas de los obligados tributarios que trataban de eludir las notificaciones de la Administración con la intención de forzar la superación del plazo máximo de duración de los procedimientos sin que hubiera sido notificada la resolución, de manera que se produjeran los efectos negativos que para aquella conllevaba su falta de resolución en plazo. Eso sí, como han precisado CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ, para que dicho intento de notificación funcione como fecha final del procedimiento en el sentido indicado en el artículo 104.2 de la LGT es necesario que se cumplan todos los requisitos establecidos por la normativa sobre notificaciones y que, al fin, la notificación de la resolución al obligado tributario se haya producido de manera efectiva (de manera personal, por medios electrónicos o por comparecencia), «pues en términos de eficacia de los actos administrativos, de nada sirve un primer intento de notificación válido (aunque infructuoso) si finalmente la resolución no le es notificada a su destinatario»¹⁷¹.

Ahora bien, debe precisarse que la fecha del intento de notificación únicamente va a tenerse en consideración al efecto de entender, si el mismo ha tenido lugar antes de que finalice el plazo máximo de duración del procedimiento de que se trate, que sí se ha cumplido la obligación de la Administración de resolver en plazo, evitando así que entre en juego la caducidad (o las consecuencias que fueren del incumplimiento del plazo). Sin embargo, la fecha de finalización del procedimiento será la fecha en la que se produzca o se entienda producida la notificación del acto resolutorio al obligado tributario, fecha esta que será la que deba tomarse como referencia a la hora de computar el plazo para interponer un eventual recurso o reclamación contra aquel acto.

2. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

2.1. Reglas para el cómputo de los plazos según su naturaleza. Especial atención a los plazos en el ámbito del Derecho tributario

¹⁷¹ CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNARDEZ, L.: *Las claves de los procedimientos tributarios. Este libro está basado en supuestos no reales: series de televisión*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2020, pp. 42-43.

En Derecho, la fijación de plazos contribuye a la ordenación de la actividad jurídica (entendida esta en su más amplia acepción) de una sociedad, aportando certidumbre a sus ciudadanos en lo que al ejercicio de derechos y obligaciones se refiere. Así, las distintas ramas del ordenamiento jurídico, en la regulación de la materia que les es propia, establecen plazos y términos que deben ser observados por los destinatarios de dichas normas a la hora de hacer valer sus derechos o de cumplir con las obligaciones que se les imponen.

El correcto cumplimiento de los plazos y términos fijados por las leyes pasa inevitablemente por saber contar el tiempo desde un punto de vista jurídico, y para ello, las normas se han ocupado también de indicar cómo deben computarse tales plazos, con el objeto de dotar a la regulación sobre esta materia de la máxima seguridad jurídica. En este sentido, el cómputo de los plazos puede definirse como el sistema empleado para medir los plazos legales, identificándose, por un lado, el momento en que éstos deben comenzar a contarse o *dies a quo*, y el momento en que llegan a término o *dies ad quem*.

En este orden de ideas, nos parece apropiado hacer, aunque sea, una breve referencia a los distintos tipos de plazo que coexisten en nuestro ordenamiento jurídico, pues, a pesar de lo que pudiera pensarse, anticipamos que la forma de cómputo de cada uno de ellos no difiere sino en algunos matices, y ello puede ayudarnos en el análisis que del cómputo de los plazos de los procedimientos tributarios vamos a desarrollar a continuación.

En efecto, atendiendo a su naturaleza, puede distinguirse entre plazos sustantivos, plazos procesales y plazos procedimentales.

Según doctrina reiterada del Tribunal Supremo, son plazos sustantivos los que derivan de un acuerdo *inter partes* (por ejemplo, el plazo estipulado entre acreedor y deudor para la devolución de un préstamo) o de una disposición legal (como serían los tres meses que la Ley de Sociedades de Capital¹⁷² otorga al órgano de administración de una entidad para formular cuentas anuales), así como aquellos que se asignan para el ejercicio de una determinada acción o un derecho jurídico material (como la impugnación de un acto o negocio jurídico)¹⁷³.

Esa misma doctrina define los plazos procesales como aquellos que tienen su origen o punto de partida en una actuación *procesal*, en el sentido de que solo tendrían carácter procesal los que comienzan a partir de una notificación, citación, emplazamiento o requerimiento en el curso de un proceso jurisdiccional.

Por último, los plazos de naturaleza procedimental son los que emanan de las normas reguladoras de los procedimientos administrativos (generales o especiales), a los que se sujetan las distintas actuaciones que deban realizarse durante la tramitación de los mismos.

¹⁷² Cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

¹⁷³ Sentencia del Tribunal Supremo 287/2009, de 29 de abril (FJ 4.º).

Por lo que se refiere al cómputo de los diferentes tipos de plazo que acaban de citarse, en primer lugar, los plazos sustantivos se encuentran regulados en el artículo 5 del Código Civil, del que se desprenden las siguientes ideas:

- En los plazos señalados por días a partir de uno determinado, este se excluye del cómputo, que empezará a contarse a partir del día siguiente.
- Los plazos señalados por meses y años se computarán de fecha a fecha.
- Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.
- Los plazos se cuentan por días naturales, no excluyéndose de su cómputo los días inhábiles.
- El día en que comienza a contarse el plazo se tiene por entero, pero el último debe cumplirse en su totalidad¹⁷⁴.

Téngase en cuenta que, aunque anudemos estas reglas de cómputo del artículo 5 del Código Civil a los plazos sustantivos, las mismas van a servir de base para la regulación del cómputo de los plazos procesales y de los plazos procedimentales, en el bien entendido de que su inclusión en el Título Preliminar del Código Civil las convierte en reglas de aplicación con vocación de generalidad a todo el ordenamiento.

En segundo lugar, los plazos procesales se rigen, de un lado, por lo dispuesto en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ), que, para el cómputo de aquellos, remite expresamente a lo señalado por el artículo 5 del Código Civil, aunque con el rasgo diferencial de la exclusión de los días inhábiles (artículo 185 LOPJ); y, de otro lado, por las especialidades contenidas en las leyes procesales de cada jurisdicción. Debe advertirse que la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC) tiene carácter supletorio respecto del resto de jurisdicciones, siendo aplicable en defecto de disposiciones en las leyes que regulan los procesos penales, contencioso-administrativos, laborales y militares (artículo 4 LEC). El sistema de cómputo de los plazos procesales puede resumirse del siguiente modo:

- Se excluyen del cómputo los días inhábiles¹⁷⁵ (artículos 185 LOPJ y 133.2 LEC). Aunque debe tenerse en cuenta que las leyes de las distintas jurisdicciones permiten la habilitación por razones de urgencia.
- Los plazos que concluyan en día inhábil se entienden prorrogados hasta el día hábil siguiente (artículos 185 LOPJ y 133.4 LEC).

¹⁷⁴ Esta previsión viene establecida en el artículo 1960.3 del CC en sede de la prescripción extintiva, pero la doctrina y la jurisprudencia ha generalizado su aplicación para el cómputo civil de los plazos, a salvo de algunas excepciones.

¹⁷⁵ Según los artículos 182 a 185 de la LOPJ, se consideran días inhábiles a efectos procesales, los sábados y domingos, los días 24 y 31 de diciembre, los días de fiesta nacional y los festivos a efectos laborales en la respectiva comunidad autónoma o localidad, y, por último, los días del mes de agosto.

- Los plazos señalados por meses o por años se contarán de fecha a fecha (artículo 133.3 LEC). Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.
- Los plazos comenzarán a correr desde el día siguiente a aquel en que se hubiere efectuado el acto de comunicación del que la Ley haga depender el inicio del plazo, y se contará en ellos el día del vencimiento, que expirará a las veinticuatro horas (artículo 133.1 LEC).
- La presentación de escritos y documentos, si estuviera sujeta a plazos, podrá efectuarse hasta las quince horas del día siguiente al del vencimiento del plazo (artículo 135.5 LEC).
- La presentación que tenga lugar en día u hora inhábil a efectos procesales conforme a la ley, se entenderá efectuada el primer día y hora hábil siguiente (artículo 135.1 LEC).
- Los plazos procesales son improrrogables (artículo 134 LEC).

Y en tercer y último lugar, la regulación del cómputo de los plazos procedimentales se recoge en el artículo 30 de la Ley 39/2015, y de ella podemos destacar las siguientes premisas:

- Se excluyen del cómputo los días inhábiles, que son los sábados, los domingos y los declarados festivos.
- Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate (o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo, aunque de esta cuestión nos ocuparemos más adelante).
- Los plazos establecidos en meses o años se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo y concluirán el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento.
- Si en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.
- Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.
- La presentación de documentos por registro electrónico en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente salvo que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil (artículo 31.2 Ley 39/2015).

Las diferentes reglas de cómputo que acaban de exponerse pueden sintetizarse en el siguiente cuadro resumen:

	PLAZOS SUSTANTIVOS (artículo 5 CC)	PLAZOS PROCESALES (artículos 185 LOPJ y 133 LEC)	PLAZOS PROCEDIMENTALES (artículo 30 Ley 39/2015)
DÍAS INHÁBILES	Sí	No	No
PLAZOS POR DÍAS	Desde el día siguiente	Desde el día siguiente	Desde el día siguiente
PLAZOS POR MESES	Fecha a fecha	Fecha a fecha. <i>Dies a quo</i> : el día siguiente	<i>Dies a quo</i> : el día siguiente <i>Dies ad quem</i> : el mismo día de la notificación en el mes del vencimiento
PLAZOS POR AÑOS	Fecha a fecha	Fecha a fecha. <i>Dies a quo</i> : el día siguiente	<i>Dies a quo</i> : el día siguiente <i>Dies ad quem</i> : el mismo día de la notificación en el año del vencimiento
ULTIMO DÍA INHABIL	--	Prórroga hasta el día hábil siguiente	Prórroga hasta el día hábil siguiente
MES DEL VENCIMIENTO NO EQUIVALENTE	Último día del mes	Último día del mes	Último día del mes
DÍA DE GRACIA	No	Sí	No

En términos generales, puede constatarse la similitud en el cómputo de los tres tipos de plazos, salvedad hecha de la exclusión de los días inhábiles en el caso de los plazos procesales y procedimentales, frente al cómputo por días naturales de los plazos sustantivos¹⁷⁶; y del día de gracia que se reconoce exclusivamente en el ámbito procesal para la presentación de escritos.

Por lo que se refiere a los plazos señalados en meses o años, la regla de cómputo “de fecha a fecha” establecida en el artículo 5 del Código Civil desde la reforma operada por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, de modificación de aquel¹⁷⁷, ha sido reproducida posteriormente por las leyes procesales y administrativas a fin de amoldarse a lo dispuesto por dicho precepto de aplicación general, y ello con el objetivo de unificar a todos los niveles (en la medida de lo posible) las normas sobre cómputo de los plazos.

¹⁷⁶ Esta disparidad de criterios entre el ámbito procesal y el sustantivo ha originado la necesidad de que la jurisprudencia se ocupe de solucionar determinados problemas en la conjugación de ambos, en aquellos casos en los que para el ejercicio de un derecho material sujeto a plazos sustantivos resulta necesaria una actuación procesal sujeta a plazos de esta naturaleza, como la presentación de un escrito de demanda. En relación con ello, el Tribunal Supremo ha reiterado que cuando el último día para el ejercicio de la acción civil es inhábil, se admite la presentación de la demanda el día hábil siguiente al del vencimiento del plazo sustantivo (Sentencia 287/2009, de 29 de abril) y ello bajo la fundamentación del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, al derecho a la utilización íntegra de los plazos y la propia naturaleza de la demanda como acto iniciador del proceso. GÓMEZ ROMERO, M.: “Plazos en el derecho sustantivo y procesal ¿conciliación o inseguridad jurídica?” *Diario La Ley*, núm. 8612 (2015).

¹⁷⁷ La redacción que se dio entonces al artículo 5 (y que se mantiene en la actualidad) se basó para regular el cómputo de los plazos en el sistema establecido por la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, que disponía que los “términos señalados por meses se contarán por meses naturales, sin excluir los días inhábiles” (artículo 305) y que “empezarán a correr desde el día siguiente al en que se hubiere hecho el emplazamiento, citación o notificación, y se contará en ellos el día del vencimiento” (artículo 303).

La mencionada regla de cómputo “de fecha a fecha” carece de una definición legal que explique cómo debe aplicarse, lo que ha generado desde su aparición una importante controversia a nivel doctrinal y jurisprudencial que se centra en el debate sobre cuál es el día que debe tomarse de referencia para el cómputo. Las posibilidades son dos: o bien el día en que ha tenido lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o bien el inmediato siguiente a este. La opción entre una u otra no es baladí, pues de ello va a depender la determinación del día final del plazo.

Los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el asunto oscilaron de una teoría a la otra. El Tribunal Supremo acogió en un primer momento la teoría de que el cómputo debía de efectuarse desde el día siguiente a aquel en que tuviera lugar la notificación o publicación del acto hasta su correlativo en el mes o en el año de que se tratara (Sentencias de 20 de abril de 1959 o 8 de junio de 1966), pero rectificó a partir de la modificación practicada en el artículo 5 del Código Civil a que antes nos referimos, instaurando la doctrina actualmente vigente según la cual, iniciándose el cómputo a partir de las cero horas del día siguiente a aquel en que haya tenido lugar la notificación o publicación del acto en cuestión, el plazo finaliza a las 24 horas del día coincidente, en su mes o año, con el de la notificación o publicación del acto. Por todas, puede citarse la Sentencia de 9 de mayo de 2008 en la que el Alto Tribunal manifestaba la «reiteradísima [...] doctrina de esta Sala sobre los plazos señalados por meses que se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual al de la notificación»¹⁷⁸.

Este cambio de criterio motivó diferentes modificaciones en la letra de las normas reguladoras del cómputo de los plazos con el propósito, no siempre logrado, de clarificar las cosas¹⁷⁹. De ahí que, si el artículo 5 del Código Civil se limita a mencionar la expresión “de fecha a fecha”, el artículo 133 de la LEC especifique, además, que los plazos comenzarán a correr desde el día siguiente a aquel en que se hubiere efectuado el acto de comunicación del que la Ley haga depender el inicio del plazo, y que se contará en ellos el día del vencimiento, que expirará a las veinticuatro horas. Por su parte, el artículo 30 de la Ley 39/2015 (siguiendo la línea del derogado artículo 48 de la Ley 30/1992, aunque

¹⁷⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2008, Rec. 9064/2004 (FJ 3.º).

¹⁷⁹ El Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de diciembre de 2008 dictada en resolución del recurso de casación para la unificación de doctrina 130/2004, en relación con el cómputo de plazos de una reclamación económico-administrativa, explicaba lo siguiente: «Es cierto que la interpretación del significante "mes" ha experimentado variaciones en la Jurisprudencia, pues tradicionalmente tuvo el significado de treinta días naturales conforme a la primitiva redacción del artículo 7 del Código civil, pero, a partir de la reforma del Título Preliminar de dicho Código en 1974, al establecer el artículo 5.1 del mismo que si los plazos estuviesen fijados por meses se computarán de fecha a fecha, el cómputo de los meses se efectúa de fecha a fecha, quedando circunscritas las excepciones a los supuestos de que en el mes del vencimiento no exista día equivalente al inicial, en cuyo caso es aplicable lo dispuesto por los artículos 5.1 del Código civil y 60.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, reiterado éste por el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y de que el último día del cómputo sea inhábil, en cuyo caso, se ha de entender prorrogado al primer día hábil siguiente, como establece el artículo 60.3 de la citada Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, recogido también en el artículo 48.3 de la mencionada Ley 30/1992, de 26 de noviembre (Sentencias de 8 de marzo de 1982 y 20 de marzo de 1984), y se deduce también del artículo 5.2 del propio Código civil y de los artículos 185.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 305.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil».

con una redacción más completa y precisa) ha optado por eliminar la equívoca expresión “de fecha a fecha”, para establecer directamente la doctrina jurisprudencial que antes ha quedado reproducida, esto es, que los plazos «se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo»; y, «concluirán el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento».

En el ámbito tributario, como es lógico, vamos a encontrarnos tanto con plazos sustantivos, como con plazos de naturaleza procedimental¹⁸⁰. En concreto, tienen naturaleza sustantiva los plazos regulados por la normativa propia de cada tributo en los que deba realizarse alguna actividad que se imponga a los contribuyentes, a partir de la cual, generalmente, se condiciona el reconocimiento de un derecho o la aplicación de un incentivo fiscal, como, por ejemplo, el plazo de doce meses para ocupar la vivienda que se considere habitual a fin de aplicar la exención por reinversión a que se refiere el artículo 38 de la LIRPF, o el plazo de un mes para comunicar a la Agencia Tributaria la emisión de una factura rectificativa en los casos de modificación de la base imponible por créditos incobrables, regulado en el artículo 24 del Reglamento del IVA. Igualmente son sustantivos los plazos de prescripción regulados en los artículos 66 y 66 bis de la LGT.

La principal consecuencia del carácter sustantivo de tales plazos es que, en caso de que el día final caiga en un día considerado inhábil, no se verán prorrogados aquellos hasta el día hábil siguiente, pues, como se ha visto, los plazos sustantivos no excluyen los días inhábiles de su cómputo.

Mayores problemas plantea la identificación de los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones con una u otra categoría. A nuestro juicio, comoquiera que mediante dicha actuación se da cumplimiento a una obligación material establecida *ex lege* como es la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que, como se ha sostenido, la presentación de declaraciones y autoliquidaciones no se enmarca en ningún procedimiento propiamente dicho¹⁸¹, nos inclinamos a atribuirles a tales plazos naturaleza sustantiva.

¹⁸⁰También resultarán aplicables los plazos procesales de la jurisdicción contencioso-administrativa, que será la encargada de resolver los asuntos de naturaleza tributaria en vía jurisdiccional, pero el estudio de los mismos queda fuera de los límites de este trabajo, que se circunscribe a los plazos establecidos en sede administrativa.

¹⁸¹ A excepción de las autoliquidaciones que se presenten con resultado a devolver, que inician el procedimiento de devolución contemplado en los artículos 124 a 127 de la LGT; y de las declaraciones que inician el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias se ha pronunciado en este mismo sentido, declarando que «sólo se iniciará procedimiento de gestión tributaria mediante autoliquidación cuando se solicite devolución, las demás autoliquidaciones no iniciarán procedimiento de gestión tributaria, y ello por cuanto el art 128 hace referencia a la iniciación de procedimiento de gestión tributaria mediante declaración en la que se manifiesta la realización del hecho imponible y comuniquen datos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria, sin que haga referencia en momento alguno la LGT al procedimiento iniciado mediante autoliquidación» [Sentencia 307/2017, de 30 de junio (FJ 2.º)]. En la misma línea, GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios...* Op. cit., p. 96, descarta que la presentación de una autoliquidación suponga el inicio de un procedimiento a instancia de parte al considerar que «la parte, esto es, el declarante, al presentarla actúa [...] constreñido

En favor de esta apreciación puede alegarse que, en general, dichos plazos de presentación se señalan por días naturales, acogiéndose así a la forma de cómputo de los plazos sustantivos regulada por el artículo 5 del Código Civil.

La otra posibilidad sería que se les concediera naturaleza procedimental, y ello en línea con la vertiente doctrinal para la que la presentación de declaraciones y autoliquidaciones implica el inicio de los procedimientos tributarios, tal y como se declara en los artículos 98 y 118 de la LGT¹⁸².

En este sentido, el artículo 30.2 de la Ley 39/2015 prevé la fijación por días naturales de los plazos administrativos cuando así se establezca expresamente por ley o en el Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, excepción hecha del Impuesto sobre Sociedades cuya ley reguladora establece el plazo de veinticinco días naturales (artículo 124), en relación con el resto de los tributos son normas de rango reglamentario las que determinan los plazos de presentación por días naturales. A modo de ejemplo, puede citarse el Reglamento del IRPF que dispone veinte días naturales para la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los pagos a cuenta (artículos 108 y 111); o el Reglamento del IVA, que establece un plazo de veinte o treinta días naturales para la presentación de las autoliquidaciones derivadas del mismo (artículo 71.4). También se encuentra a nivel reglamentario, en concreto, por Orden ministerial, la regulación de la campaña de renta con la determinación del inicio y el fin del plazo de presentación de la autoliquidación del IRPF, si bien en este caso lo que se hace es establecer directamente el *dies ad quem* del plazo en lugar de señalar la duración del mismo en días naturales.

En función del valor que se le dé a la pretendida preferencia de ley establecida por el artículo 30.2 de la Ley 39/2015, podría inferirse una desobediencia de parte de las normas reglamentarias respecto del mencionado mandato legal, pues, a tenor de este, los plazos procedimentales señalados en días naturales solo son posibles si así lo dispone una ley formal o una norma de la Unión Europea. Ahora bien, si a dicha previsión solo se le otorga el valor de una mera interpretación del principio constitucional de reserva de ley, que un reglamento contravenga dicha preferencia de ley impropia y regule una materia que haya sido así asignada a normas de rango legal, no supone una extralimitación en sus competencias, pues solo a la Constitución le corresponde establecer una auténtica reserva de ley.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que en los casos en que el día final del plazo de presentación de declaraciones y autoliquidaciones coincida con un día inhábil (sábado, domingo o festivo), el criterio mantenido por la Agencia Tributaria, en base al cual se configura el calendario del contribuyente, es que aquel se prorroga hasta el primer día hábil siguiente, característica propia de los plazos procedimentales. Esta prórroga de los

por la obligación legal que tiene de hacerlo, y en la generalidad de los casos no insta con ello a la Administración tributaria a que actúe de una determinada forma, es decir, no manifiesta ante esta ninguna pretensión que espere ver satisfecha. Solo cabe apreciar cierta coincidencia de naturaleza entre la autoliquidación y el acto de iniciación a instancia de parte cuando de aquella deriva una cantidad a devolver, si bien incluso en tales casos su presentación suele resultar la mayor parte de las veces obligatoria, por lo que solo parcialmente cabría equipararla entonces a una petición o solicitud».

¹⁸² PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero...* Op. cit., pp. 288 y 289.

plazos, de hecho, no está contemplada por las normas que los establecen, de manera que podría entenderse que la misma dimana de la aplicación directa del artículo 30.5 de la Ley 39/2015, sin embargo, dicha aplicación supletoria no parece que esté justificada.

En nuestra opinión, y manteniéndonos en la idea de que mediante la presentación de declaraciones y autoliquidaciones se está cumpliendo con una doble obligación legal -la de información a la Administración de los datos relevantes para el cálculo de la cuota tributaria y la de ingreso de esta-, y que en modo alguno ello supone el inicio de los procedimientos tributarios (salvo las excepciones comentadas), la naturaleza sustantiva de los plazos de presentación conlleva la aplicación de las reglas generales civiles para su cómputo, en defecto de una regulación propia. Ello implica que, si el plazo finaliza en día inhábil, no pueda hablarse de prórroga hasta el día hábil más próximo. No resulta ocioso traer a colación el plazo reglamentario de autoliquidación en el caso del IRPF. Como es sabido, lo habitual es situar el término de dicho plazo el 30 de junio. Salvo cuando el 30 de junio coincide con un día inhábil, en cuyo caso se suele situar en el lunes siguiente, intervención normativa expresa que resultaría ociosa (sin perjuicio del beneficio de la claridad y consiguiente seguridad jurídica) si se entendiera per se aplicable el artículo 30.5 de la Ley 39/2015. Puede considerarse un indicio de su inaplicabilidad.

Ahora bien, entendemos que, dada la trascendencia de las actuaciones a que nos estamos refiriendo, esto es, la presentación de declaraciones y autoliquidaciones, resulta conveniente la ampliación de los plazos que finalizan en día inhábil al inmediato día hábil posterior por resultar más favorable al contribuyente, coadyuvando a facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones. Por ello, creemos que deberían ser las normas reguladoras de los diferentes tributos las que se ocupen de especificar la prórroga de los plazos de presentación para estos casos, a fin de evitar confusiones innecesarias en este aspecto, tal y como, de hecho, hace la propia LGT cuando en el artículo 62 regula los plazos de pago de las deudas tributarias según su procedencia. Así, atendiendo al apartado segundo de dicho precepto, para las deudas resultantes de una liquidación individual practicada por la Administración, el plazo de pago en período voluntario se establece en los siguientes términos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La misma previsión extensiva del plazo se contempla para el pago de las deudas de notificación colectiva y periódica (artículo 62.3) y para el pago de las deudas apremiadas (artículo 62.5).

Insistimos en la necesaria clarificación normativa del tratamiento de esta cuestión de la finalización del plazo de autoliquidación en día inhábil, sobre todo porque si bien la regla de ampliación sostenida por la Agencia Tributaria tiende a favorecer al contribuyente, también podría perjudicarlo en cuanto supusiera un retraso en el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que en casos extremos pudiera ser decisivo para que la prescripción se entienda o no producida.

Por último, en cuanto a los plazos regulados por las normas sobre procedimientos tributarios, estos tienen, naturalmente, carácter procedimental y, por ende, las reglas sobre su cómputo deben buscarse, además de en aquellas, en la Ley 39/2015, que, como señalan la disposición adicional primera de la mencionada ley y el artículo 97 de la LGT, resulta de aplicación supletoria al ámbito tributario en lo no dispuesto por la normativa tributaria, toda vez que esta última, en materia de cómputo, se limita a indicar cuál es el *dies a quo* de los plazos según la forma de inicio de los procedimientos y a excluir del cómputo ciertos periodos de tiempo (artículo 104), pero nada dice sobre cómo deben contarse los plazos.

2.2. El *dies a quo* y el *dies ad quem* de los plazos para resolver los procedimientos tributarios. Problemas en su fijación

Como se ha puesto de manifiesto, a la hora de computar un plazo, cualquiera que sea su naturaleza, lo que resulta fundamental es la determinación del día específico en que este se inicia (*dies a quo*) y del día en que llega a su fin (*dies ad quem*), de manera que quien esté obligado a obedecer dicho plazo tenga certeza sobre el tiempo concreto en que deba llevar a cabo la actuación o actuaciones que se pretendan realizar.

Ante una cuestión de tal envergadura, las normas que regulan el cómputo de los plazos deberían de ser claras y precisas, sin que se diera lugar a interpretaciones diversas o contradictorias que atentaran contra el principio de seguridad jurídica que, precisamente, sirve de fundamento al establecimiento mismo de los plazos.

En primer lugar, para la fijación del día inicial del cómputo, las normas sobre plazos en los procedimientos tributarios (y administrativos, en general) parten de la diferenciación entre aquellos que hayan sido iniciados de oficio por la Administración, y los iniciados a instancia de parte.

La LGT se ocupa de este extremo en el apartado 1 del artículo 104, que establece lo siguiente: «El plazo se contará: a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio. b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación».

En este punto, la LGT se aparta de lo establecido por la normativa administrativa general en cuanto a los procedimientos iniciados de oficio, al vincular el *dies a quo* con el día de la notificación del acuerdo de inicio en lugar de hacerlo con el día en que este se dicta, como dispone el artículo 21.3 de la Ley 39/2015, variación que, a nuestro juicio, supone un mayor respeto al principio de seguridad jurídica, garantizando que los procedimientos no se dan por iniciados en tanto los contribuyentes no tengan (o hayan podido tener) conocimiento fehaciente de los mismos.

Una vez identificado el *dies a quo*, el plazo se cuenta a partir de este atendiendo a las reglas sobre cómputo del artículo 30 de la Ley 39/2015. Puesto que los plazos de los procedimientos establecidos en la normativa tributaria se señalan por meses (plazos de resolución de los procedimientos y plazos de interposición de recursos) o por días

(algunos plazos de trámite, como el que se otorga para presentar alegaciones), las directrices que nos interesan son las relativas a ellos.

Por un lado, los plazos que se establezcan por meses se contarán a partir del día siguiente al de la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes de vencimiento, y si en este no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

Por otro lado, los plazos que se establezcan por días se contarán igualmente a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo, excluyéndose del cómputo los días inhábiles.

En todos los casos, cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

2.2.1. Los procedimientos iniciados de oficio

A pesar de la simplicidad que, en apariencia, pueda ofrecer la expresión “desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio”, esta previsión presenta más de una cuestión que debe ser analizada. Por un lado, y aunque resulte disparatado por la claridad del precepto, debe precisarse qué ha de entenderse por el vocablo “desde”, en el sentido de puntualizar si el día en que se produce la notificación cuenta o no en el cómputo total del plazo. Por otro lado, la referencia a la “notificación” del acuerdo de inicio nos obliga a recurrir a las reglas en materia de notificaciones, especialmente, en aquellos supuestos en los que, aun no produciéndose la notificación de manera efectiva, el acto se dé por notificado a efectos jurídicos.

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, del tenor literal de la letra a) del artículo 104.1 de la LGT no parece que se desprenda otra cosa que, que el día inicial del cómputo del plazo máximo para resolver los procedimientos iniciados de oficio es aquel en que se recibe la notificación del acuerdo de inicio. Ello significa que el día de la notificación debe tenerse en cuenta en el cómputo del plazo.

Sin embargo, al tratarse de plazos señalados por meses, en lo que a su cómputo se refiere resulta aplicable el artículo 30 de la Ley 39/2015, el cual es claro cuando, en sus apartados 3 y 4, fijando la doctrina reiterada del Tribunal Supremo que estudiábamos hace un momento, dispone que los plazos (tanto los señalados por días como los señalados por meses o años) se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación. Por lo tanto, en virtud de esta norma, debe excluirse del cómputo el día en que se produzca o se entienda producida la notificación, iniciándose aquel a las cero horas del día siguiente.

El problema que aquí surge tiene que ver con el día en que el plazo debe tenerse por concluido en uno u otro caso. Pues resulta lógico pensar que, si se cuenta el día de la notificación, el plazo terminará un día antes que si aquel se saca del cómputo.

Para comprender el alcance de la cuestión, debemos remontarnos a la LPA de 1958, en la que ya se preveía la exclusión del día de la notificación del cómputo de los plazos señalados por meses o años. Sin embargo, en la redacción originaria del artículo 48 de la Ley 30/1992 se modificó tal precisión, disponiendo que el cómputo de tales plazos se haría a partir del día de la notificación o la publicación del acto, y no a partir del día siguiente como figuraba en la Ley de 1958. A pesar de la alteración de dicha regla de cómputo, la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia estuvieron de acuerdo en considerar que con la nueva redacción no se pretendió modificar el régimen del cómputo de los plazos por meses o años, sino proporcionar a la norma una redacción más lógica y gramaticalmente más correcta que, además, fuera más acorde con el sistema establecido en el artículo 5 del Código Civil, que solo prevé la exclusión del día de la notificación para los plazos contados por días¹⁸³. Pese a los intentos del legislador de 1992 por aclarar las cosas, las continuas controversias que originaba la mencionada modificación provocaron que, tras la reforma de la Ley 30/1992 por la Ley 4/1999 se volviera a la pauta anterior, es decir, a que los plazos anuales y mensuales empezarían a contarse a partir del día siguiente al de la notificación¹⁸⁴.

Habida cuenta de lo que acaba de relatarse, resulta cuanto menos llamativo que la LGT optara por incorporar a su texto una redacción que precisamente se acababa de modificar por resultar controvertida, cuál era la de considerar que los plazos se cuentan a partir del día de la notificación o publicación del acto, en lugar de adoptar la regla aceptada de forma unánime por la doctrina y la jurisprudencia¹⁸⁵.

¹⁸³ La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005 (Rec. 592/2003) afirmaba respecto del artículo 48.2 de la Ley 30/1992 lo siguiente: «La reforma legislativa de 1999 tuvo el designio expreso - puesto de relieve en el curso de los debates parlamentarios que condujeron a su aprobación- de unificar, en materia de plazos, el cómputo de los administrativos a los que se refiere el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 con los jurisdiccionales regulados por el artículo 46.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en cuanto al día inicial o dies a quo: en ambas normas se establece que los "meses" se cuentan o computan desde (o "a partir de") el día siguiente al de la notificación del acto o publicación de la disposición. En ambas normas se omite, paralelamente, la expresión de que el cómputo de dichos meses haya de ser realizado "de fecha a fecha". Esta omisión, sin embargo, no significa que para la determinación del día final o dies ad quem pueda acogerse la tesis de la actora. Por el contrario, sigue siendo aplicable la doctrina unánime de que el cómputo termina el mismo día (hábil) correspondiente del mes siguiente. En nuestro caso, notificada la resolución el 17 de enero y siendo hábil el 17 de febrero, éste era precisamente el último día del plazo. La doctrina sigue siendo aplicable, decimos, porque la regla "de fecha a fecha" subsiste como principio general del cómputo de los plazos que se cuentan por meses, a los efectos de determinar cuál sea el último día de dichos plazos».

¹⁸⁴ Sobre esto, véase MOZO ANO, J.: "Forma de computar los plazos señalados por meses o por años en el procedimiento administrativo". *Actualidad Administrativa*, núm. 46 (2001).

¹⁸⁵ A mayor abundamiento, la LGT sí acogía la tesis administrativa general en los casos de iniciación de oficio del procedimiento iniciado mediante declaración cuando, producida la caducidad, la Administración reiniciase el procedimiento, estableciendo expresamente el artículo 128 que el cómputo del plazo máximo para resolver aquel se contará a partir del día siguiente al de la comunicación al contribuyente del acuerdo de inicio.

Ello, de hecho, llevó a la jurisprudencia, en un primer momento, a separarse de dicha doctrina en lo que a los procedimientos tributarios de gestión e inspección se refiere, declarando que, en relación con ellos, no resultaba aplicable la regla general contenida en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 por cuanto la normativa tributaria era clara al fijar el *dies a quo* en el día de la notificación del acuerdo de inicio y no en el día siguiente. Así lo entendió la Audiencia Nacional en su Sentencia de 22 de abril de 2010 (Rec. 57/2007), en la que interpretando el art. 29. 1 de la LDGC, establecía que para el cómputo del plazo de doce meses de duración del procedimiento inspector no ha de acudirse al art. 48.4 de la ley 30/1992, relativo al plazo para interponer los recursos, «pues una cosa es el plazo para la interposición de un recurso cuyo cómputo se inicia al día siguiente de la notificación del acto administrativo que se impugna, y otra distinta, el cómputo del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector, en cuyo caso hay que acudir al art. 29.1 de la ley 1/1998 que determina que el cómputo se inicia el mismo día en que comienza el procedimiento y no al día siguiente, al señalar el referido precepto que “las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas”, lo que comporta que el cómputo del plazo se inicia el mismo día en que comienza el procedimiento, y no al día siguiente».

También el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de abril de 2014, reputaba como correcta la tesis que defiende «la inaplicación a los procedimientos de gestión y de inspección de lo dispuesto en el art. 48.4 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre (que ordena si el plazo se fija en meses o años que éstos se computen a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate), dado que el cómputo del plazo ha de producirse aquí desde la comunicación del inicio de las actuaciones hasta la notificación resultante de las mismas, por lo que ha de tomarse como día inicial el mismo día en que se comunica el inicio de las actuaciones y no el día siguiente»¹⁸⁶.

A nuestro juicio, consideramos que no era la voluntad del legislador apartarse de la regulación que del cómputo de los plazos establecía la Ley 30/1992 (y establece actualmente la Ley 39/2015), y que se trata simplemente de una mala técnica legislativa originada en la transcripción literal que quiso hacerse del artículo 42.3.a) de dicha Ley - el cual disponía para los procedimientos iniciados de oficio que los plazos se contarían “desde la fecha del acuerdo de iniciación”- aunque refiriéndose a la notificación del acuerdo en lugar de a su dictado.

Así debió entenderlo posteriormente el Tribunal Supremo cuando, en Sentencia de 4 de abril de 2017, cambió de criterio al acoger la tesis defendida por la sentencia de instancia, según la cual, «los artículos 104 y 150 de la Ley 58/2003, en su versión originaria, señalan, respectivamente, el día de inicio del cómputo del plazo y el plazo de las actuaciones inspectoras, pero no el computo en los plazos señalados por días, meses y años, por lo que, en aplicación de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, rige

¹⁸⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2014, Rec. 182/2013 (FJ 3.º).

como supletoria dicha Ley, y, en consecuencia, el artículo 48 de la mencionada Ley 30/1992» sobre cómputo de los plazos. En consecuencia, el Alto Tribunal concluye que, «aun reconociendo que el tenor del artículo 150 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, la mantenida por la sentencia recurrida es la conforme con la mantenida por esta Sala, y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses»¹⁸⁷.

En definitiva, se constata que, en los procedimientos tributarios, el plazo máximo de duración de los mismos se cuenta a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo de inicio, siguiendo las reglas generales de cómputo de los plazos.

Sobre esta base, en aquellos supuestos en los que se haya producido efectivamente la notificación, la identificación del *dies a quo* no presenta mayores dificultades. Ahora bien, cuando la notificación no ha podido llevarse a cabo, habrán de observarse las reglas sobre notificaciones para determinar, a estos efectos, cuándo se entiende aquella realizada.

En esta materia, debe distinguirse entre los diversos medios de notificación reconocidos por la ley, aplicándose unos u otros según la condición del destinatario de aquella. En la actualidad, se ha generalizado el sistema de notificación electrónica que, en el ámbito tributario resulta de aplicación obligatoria para las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica (artículo 14.2 de la Ley 39/2015) y para aquellos sujetos que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, se encuentren en alguna de las situaciones descritas¹⁸⁸ por el artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Además, las personas físicas que no resulten obligadas a relacionarse con la Administración tributaria por medios electrónicos podrán elegir dichos medios de comunicación en cualquier momento.

La práctica de las notificaciones electrónicas se realiza mediante la puesta a disposición de las mismas en la dirección electrónica habilitada asignada al destinatario (Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre). El acceso a la notificación podrá realizarse bien a través de dicha dirección electrónica habilitada, bien por comparecencia en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica (artículo 6 del Real Decreto 1636/2010).

Una vez depositada la notificación en la dirección electrónica habilitada del contribuyente, este dispone de un plazo de diez días naturales para acceder a su contenido, momento en que se tendrá por practicada la notificación (artículo 43.2 de la Ley 39/2015). Si transcurre dicho plazo sin que se acceda a la notificación, esta se entenderá rechazada,

¹⁸⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2017, Rec. 2659/2016 (FJ 1.º).

¹⁸⁸ Se incluyen a quienes estuvieran inscritos en el Registro de grandes empresas, quienes hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades, quienes hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades del IVA y quienes estuvieran inscritos en el Registro de devolución mensual del IVA.

con la consecuencia de que se tenga por efectuada la notificación¹⁸⁹ (artículo 111.2 LGT). Ahora bien, ¿cómo deben contarse los diez días? El tenor literal del precepto dice lo siguiente: «Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido». De nuevo, la cuestión está en si contar o no en el cómputo de los diez días el mismo en que la notificación se deposita en el buzón electrónico del contribuyente. La Dirección General de Tributos tuvo ocasión de pronunciarse expresamente sobre ello, concluyendo que el plazo de diez días se empieza a contar desde las cero horas del día siguiente al de la puesta a disposición y finaliza a las 24 horas del décimo día, de manera que la notificación se tiene por efectuada el día inmediato posterior al transcurso de los diez días mencionados¹⁹⁰. Es decir, si la notificación se pone a disposición del contribuyente en su buzón electrónico el día 13 de diciembre de 2021, el primer día de los diez de plazo que la ley le concede para acceder al contenido de aquella será el 14 de diciembre, y último día el 23 de diciembre. En caso de que no se produzca el acceso, la notificación se dará por rechazada y, en consecuencia, por efectuada el día 24 de diciembre. Esta interpretación ha sido admitida por los tribunales, quienes, aunque no habiendo emitido un dictamen específico sobre ello, sí han dado por buena dicha forma de cómputo. Pueden citarse en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 2018 en recurso 1/2016 o la Sentencia del Tribunal Supremo 1927/2017 de 11 de diciembre de 2017, en recurso 2436/2016, entre otras.

Sobre esta base, en el supuesto de un acuerdo de inicio de un procedimiento tributario que se da por notificado por esta vía, el *dies a quo* del plazo máximo de duración de este sería el día siguiente a aquel en que se entienda notificado el mencionado acuerdo. Continuando con el ejemplo anterior, el plazo comenzaría a contarse el 25 de diciembre y, suponiendo un plazo de duración de seis meses del procedimiento, el *dies ad quem* se situaría en el 24 de junio del año siguiente.

El régimen de notificaciones en papel viene regulado por el artículo 42 de la Ley 39/2015 y los artículos 110 y 111 de la LGT. Este opera respecto de los contribuyentes personas físicas que no estén obligados a comunicarse por medios electrónicos con la

¹⁸⁹ El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre dicho plazo de diez días en los siguientes términos: «Por lo demás, el plazo de diez días establecido [...] para acceder a la notificación es razonable. Razonabilidad que, en la actualidad, debe entenderse incrementada por lo establecido en la Orden 3552/201, de 19 de diciembre, que regula, entre otras cosas, los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada. Los denominados "días de cortesía". Que, en esencia, suponen que los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueden señalar hasta un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada» (Sentencia 111/2006 de 5 de abril, en recurso 3001/1997).

¹⁹⁰ En la Consulta vinculante V0257-12, de 7 de febrero de 2012, desarrolla una interpretación literal del artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, hoy derogada, pero cuyo contenido, en lo relativo al plazo de diez días naturales para el acceso a las notificaciones electrónicas, es similar al del artículo 42.2 de la Ley 39/2015.

Administración tributaria, siempre que tampoco hayan optado voluntariamente por acogerse a dicho sistema de comunicación.

A tenor del artículo 110 de la LGT, «en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin». Si se practica en el domicilio fiscal, podrá hacerse cargo de la notificación cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en dicho domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique aquel. En el resto de los lugares señalados solo podrá recoger la notificación el propio contribuyente que sea destinatario de la misma. Si nadie se hace cargo de la notificación, según lo dispuesto en el artículo 42.2 de la Ley 39/2015, podrá volver a intentarse esta dentro de los tres días siguientes al primer intento y en una franja horaria distinta. Se entiende que se trata de días hábiles por cuanto nos referimos a plazos procedimentales, y no se especifica que sean naturales. Se advierte, además, que la expresión “dentro de los tres días siguientes” debe interpretarse en el sentido de que el segundo intento no puede realizarse en el mismo día en que se haya llevado a cabo el primero, aun cuando se cumpla el requisito de la diferencia horaria¹⁹¹.

Resultando infructuoso también el segundo intento, la notificación del acto de que se trate se llevará a cabo por comparecencia del contribuyente en las oficinas de la Administración tributaria, y para ello, se publicará un anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”¹⁹²: «En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado» (artículo 112 LGT).

Por último, el artículo 111.2 de la LGT dispone que «el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma». Interpretamos que la notificación se entiende realizada el mismo día en que se produce el rechazo, aunque la ley podría ser más precisa en este sentido.

¹⁹¹ En este sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 11 de diciembre de 2012 (Rec. 3739/2012) en unificación de criterio.

¹⁹² La notificación por comparecencia también podrá aplicarse en caso de un único intento de notificación, cuando el contribuyente conste como desconocido en el lugar en el que aquella se quiso practicar. Téngase en cuenta que la notificación por comparecencia, como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, «es una ficción legal, más que una notificación real (...) procedimiento de notificación como el edictal que, como ha recalcado el Tribunal Constitucional, constituye una ficción legal, pues la realidad nos enseña que raramente tienen los contribuyentes conocimiento de las liquidaciones tributarias notificadas por este procedimiento» (Sentencia de 24 de octubre de 2011, Rec.4327/2007). Por ello, aunque la notificación así practicada resulte plenamente válida y produzca todos sus efectos, la interpretación que se haga del artículo 112 de la LGT debe ser, en palabras del Tribunal Económico-Administrativo Central, «precisa y escrupulosa [...] en aras a no situar al interesado en una posición de indefensión real o material, que resultaría de la imposibilidad de conocer el contenido del acto administrativo que se le pretende notificar y, en su caso, reaccionar frente a él» (Resolución de 11 de diciembre de 2012, RG. 3739/2012).

En resumen, una vez identificado el día concreto en que el acuerdo de inicio ha sido notificado, el plazo máximo para resolver el procedimiento de que se trate se contará a partir del día siguiente a aquel.

Por lo que al *dies ad quem* se refiere, ya hemos visto como la controversia en torno a la fijación del mismo ha quedado superada, siendo corolario de la interpretación definitiva dada a la expresión “de fecha a fecha” establecida con carácter general por artículo 5 del Código Civil, la letra del vigente artículo 30.4 de la Ley 39/2015, en aplicación del cual puede corroborarse que el plazo máximo para notificar la resolución que ponga fin a los procedimientos tributarios concluirá el mismo día en que se produjo la notificación del acuerdo de inicio, en el mes o el año de vencimiento.

Ahora bien, no debe pasarse por alto que en relación con los plazos de duración de los procedimientos tributarios, el *dies ad quem* no es inamovible, pues es posible que en el transcurso de aquellos se produzcan circunstancias que obliguen a la paralización de las actuaciones comprobadoras e investigadoras de la Administración, lo que, como es lógico, conlleva que también se paralice el cómputo de dichos plazos, con la consecuencia generalizada de trasladar el *dies ad quem* a una fecha posterior a la inicialmente prevista.

De tales eventualidades y los efectos de su concurrencia vamos a ocuparnos enseguida.

2.2.2. Los procedimientos iniciados a instancia del obligado tributario

De acuerdo con el artículo 104.1.b) de la LGT, el plazo para resolver los procedimientos iniciados a instancia del contribuyente se contará desde la fecha en que haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación el documento con que vayan a dar comienzo aquellos.

En primer lugar, esta regla resultará de aplicación en los supuestos en que el contribuyente presente el documento de inicio ante un órgano incompetente, es decir, será la poca diligencia de aquel al errar en el registro ante el que realizar la presentación el que retrase el inicio del procedimiento. En otro caso, el plazo de resolución se iniciará con la presentación en el registro. Por ello, tal estipulación debe reputarse como correcta.

Lo que no se considera tan acertado es la poca virtualidad que demuestra el mencionado precepto si se tiene en cuenta que, al menos en teoría, parece tener vocación de regla de aplicación general a los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados a instancia de parte, toda vez que aquel se sitúa dentro del Capítulo II que lleva por título el de “Normas comunes de sobre actuaciones y procedimientos tributarios”. Sin embargo, el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación o comunicación de datos y el procedimiento iniciado mediante declaración cuentan con sus propias reglas sobre el inicio del cómputo del plazo de resolución, que, dicho sea de paso, se apartan de esta norma “común”. En efecto, el artículo 125.2 de la LGT dispone que el plazo para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación o la comunicación de datos; y el artículo 129.1 establece lo mismo en relación con la presentación de declaraciones tributarias. GARCÍA BERRO encuentra una justificación de esta distinción, aunque, a su juicio, no demasiado

convinciente, en que en los supuestos mencionados, el documento que origina la iniciación del procedimiento, esto es, una autoliquidación, una comunicación de datos o una declaración, debe presentarse en un plazo fijado por la normativa correspondiente al tributo de que se trate, por lo que podría resultar razonable esperar a la finalización de dicho plazo para comenzar la tramitación del procedimiento. Ahora bien, como apunta este autor, nada hubiese costado al legislador haber añadido una letra c) en el artículo 104.1 de la LGT que contemplara esta otra regla de cómputo aplicable a estos procedimientos¹⁹³.

En definitiva, ello supone que la regla general del artículo 104.1.b) solo se aplica a las solicitudes presentadas por los obligados tributarios en el ámbito de la aplicación de los tributos, entre las que se incluyen las solicitudes de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o las de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución. Quedaría fuera del ámbito de aplicación de esta norma el procedimiento de devolución de ingresos indebidos al tener naturaleza revisora.

En lo relativo al *dies ad quem* de los procedimientos iniciados a instancia del obligado tributario, trasladando a estos la regla del ya mencionado artículo 30 de la Ley 39/2015, según la cual, en los plazos señalados por meses el último día del plazo coincidirá con el ordinal del día en que haya tenido lugar la notificación en el mes del vencimiento, entendemos que debe equipararse al hecho de la notificación el de la entrada en el registro (del órgano competente) del documento presentado por el contribuyente, de manera que el *dies ad quem* coincidirá con el día de la presentación en el mes correspondiente.

Quedan a salvo de esta regla, que sería de aplicación general, los mencionados procedimientos de devolución iniciados mediante autoliquidación y comunicación de datos y los iniciados mediante declaración, en los que, como consecuencia de la fijación del *dies a quo* en el día siguiente al último día del plazo previsto por la normativa para la presentación de dichos documentos, el *dies ad quem* coincidirá con dicha fecha en el mes del vencimiento.

2.2.3. Algunas propuestas de mejora

Como conclusión de lo expuesto, puede afirmarse que la normativa tributaria adolece de ciertas incoherencias a la hora de regular el cómputo de los plazos en el ámbito de los procedimientos tributarios. Pues, como se ha visto, no sigue una línea uniforme en el establecimiento del *dies a quo* de aquellos, refiriéndose en algunos casos a la fecha de notificación o de presentación y, en otros, al día siguiente a estos.

Así, ya hemos tenido oportunidad de analizar la regla general del artículo 104.1.a) de la LGT que sitúa el inicio del cómputo del plazo máximo para resolver “desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio” del procedimiento, y que resulta de aplicación a los procedimientos de verificación de datos, de comprobación de valores y de comprobación limitada. Con idéntica letra se pronuncia el artículo 150.2 de la LGT en relación con el

¹⁹³ GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios...* Op. cit., p. 107.

procedimiento inspector, indicando que el plazo máximo de duración del mismo se contará “desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio”.

Por su parte, las reglas sobre el cómputo del plazo de duración de los procedimientos iniciados mediante declaración cuentan aquel “desde el día siguiente a la presentación de la declaración” por parte del obligado tributario, y, para el caso de reiniciación de oficio de dicho procedimiento, “desde el día siguiente a la comunicación” al obligado por parte de la Administración (artículo 129 LGT).

En cuanto a las reglas sobre plazos en materia de notificaciones, el artículo 112 de la LGT, que regula la notificación por comparecencia, otorga al contribuyente un plazo de quince días naturales para acudir a recoger la notificación, “contados desde el día siguiente al de la publicación del anuncio en el BOE”. Mientras que el artículo 43.2 de la Ley 39/2015 dispone, en el caso de las notificaciones electrónicas, un plazo de diez días “desde la puesta a disposición” de estas para que el obligado tributario acceda a su contenido.

Ciertamente, esta disparidad no tiene virtualidad práctica, puesto que, al final, en todos los supuestos se aplica la regla de cómputo de fecha a fecha en los términos sostenidos por la jurisprudencia y recogidos por el artículo 30 de la Ley 39/2015. Pero, precisamente por ello, sería conveniente que el texto de la ley fuera acorde con la aplicación real de las reglas de cómputo y que, en definitiva, para la determinación del *dies a quo* de los plazos se homogeneizara la técnica utilizada, bien haciendo referencia expresa en todos los supuestos al día después de la notificación, publicación o presentación de los documentos pertinentes, bien no diciendo nada en relación con el día que debe tomarse como punto de partida para el cómputo de los plazos, haciendo valer la aplicación supletoria de las reglas de cómputo de la Ley 39/2015. Y es que, no debe pasarse por alto que el hecho de que esta haya sido la interpretación generalizada en lo que al inicio de los plazos se refiere, tiene que ver con garantizar que, tanto el contribuyente como la Administración, dispongan verdaderamente de todo el plazo que la ley les otorga para el desarrollo de las actividades que vayan a llevar a cabo, en el bien entendido de que no puede contarse con las veinticuatro horas del día en que se produce la notificación, la publicación o la presentación, puesto que esta no suele realizarse a las 0 horas del día, de manera que situar el *dies a quo* en dicha fecha conllevaría que no se dispusiera por entero el primer día de plazo, sino solo a partir de la hora en que aquellas hubieran tenido lugar.

2.3. Los distintos supuestos de paralización del cómputo de los plazos máximos de resolución: interrupción, dilación y suspensión

Aunque a estas alturas pueda parecer superfluo, no está de más recordar que los procedimientos tributarios (y los administrativos, en general) necesitan irremediablemente, como toda actuación humana, de un tiempo para su transcurso. En aras de la seguridad jurídica y en cumplimiento de otros principios constitucionales como los de eficiencia administrativa, prohibición de la arbitrariedad y buena administración, la ley ha puesto límites temporales a la duración de aquellos, pero debe aceptarse que un procedimiento desarrollado con normalidad tiene una duración. Partiendo de esta

premisa, cuando surgen ciertas anomalías o imprevistos en el curso del procedimiento que interfieren en la correcta marcha del mismo provocando que se paralizen las actuaciones, resulta lógico detraer del plazo máximo de duración de los procedimientos los periodos en que concurran tales impedimentos.

En este sentido, el artículo 104.2 de la LGT dispone que «los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

Como se observa, la ley contempla hasta tres tipos de causas distintas capaces de paralizar el contador del tiempo de los procedimientos tributarios. En la redacción originaria de la LGT solo se mencionaban los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración¹⁹⁴, figuras estas que ya se regulaban en la LDGC (artículo 29.2) pero con aplicación exclusiva al procedimiento inspector, haciéndose extensivo su uso a los procedimientos de gestión desde la entrada en vigor de la LGT de 2003, y quedando finalmente constreñidos únicamente a estos últimos, al haberse excluido de su ámbito de aplicación precisamente el procedimiento inspector¹⁹⁵, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este estado de cosas, fue esta misma Ley 34/2015 la que llevó a cabo la modificación del mencionado artículo 104.2 añadiendo como una causa más de paralización del plazo de resolución de los procedimientos los supuestos de suspensión contenidos en la ley. Sin embargo, como más adelante tendremos ocasión de estudiar, solo se contempla la suspensión en relación con el procedimiento de inspección y no para los procedimientos de gestión.

En definitiva, nos encontramos con un precepto (el 140.2 LGT) de pretendida aplicación general a los procedimientos de aplicación de los tributos, que, por un lado, y como es lógico, no tiene incidencia en el procedimiento de recaudación, por cuanto el mismo carece de plazo máximo de resolución; y, por otro lado, hace referencia a circunstancias que solo son de aplicación, bien en el ámbito de la gestión tributaria, bien en el procedimiento inspector. Ello nos lleva a cuestionarnos si no sería más apropiada la regulación de tales figuras en sede de los procedimientos a los que, a fin de cuentas, van a resultar aplicables, evitando así la falsa creencia que se desprende de la sola lectura de la norma consistente en que los distintos procedimientos de aplicación de los tributos pueden verse afectados por aquellas.

Así ocurre, de hecho, con el procedimiento de inspección, en relación con el cual, el artículo 150 de la LGT contiene una regulación específica del plazo de duración aplicable,

¹⁹⁴ En relación con las dilaciones en el procedimiento, la LGT de 2003 sustituyó el término de “dilaciones por causas imputables al contribuyente” contenida en la normativa anterior por el actual de “dilaciones por causas no imputables a la Administración”.

¹⁹⁵ Exclusión que estuvo motivada por la alta litigiosidad a que daba lugar su aplicación en el seno de tal procedimiento.

con indicación expresa de su forma de cómputo y de las causas de suspensión del procedimiento, así como de los supuestos de extensión del plazo máximo de duración de aquel cuando concurran determinadas circunstancias.

Lo que tienen en común estas tres categorías de causas paralizadoras del cómputo de los plazos es que, en la práctica, suponen una ampliación de dichos plazos máximos de duración de los procedimientos por el tiempo en que aquellas hayan surtido efecto, retrasando así el *dies ad quem* de los mismos. En consecuencia, nos encontramos de nuevo en la necesidad de identificar con la mayor precisión posible el día en que se producen los hechos que interrumpen, dilatan o suspenden el plazo de los procedimientos, así como el día en que tales hechos dejan de producir efectos, con la consiguiente reanudación de las actuaciones administrativas y, por ende, de los plazos de duración de los procedimientos.

El artículo 102 del RGGI contiene algunas reglas de aplicación general a estos periodos de paralización y extensión de los procedimientos¹⁹⁶. En lo que al cómputo de los plazos interesa, el apartado 5 del precepto especifica que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales, apartándose así de la regla general de cómputo de los plazos procedimentales por días hábiles establecida en la Ley 39/2015. En nuestra opinión, ello resulta del todo lógico habida cuenta de que los plazos mensuales de duración de los procedimientos que se cuentan de fecha a fecha incluyen en su cómputo los sábados, domingos y festivos que haya entre el día de inicio de aquellos y el día en que concluyen, por lo que tiene sentido que los periodos de paralización de tales plazos se cuenten siguiendo el mismo sistema.

Por lo que se refiere a la cuestión de cuándo se entienden iniciados y finalizados los periodos de interrupción, de dilación y de suspensión, habrá de atenderse a lo específicamente previsto para cada uno de ellos.

2.3.1. Los periodos de interrupción justificada

En términos generales, los periodos de interrupción justificada hacen referencia a circunstancias ajenas a la voluntad de los órganos encargados de resolver los procedimientos que pueden incidir negativamente en el transcurso del plazo legalmente previsto, al consumirse este en todo o en parte, por actuaciones necesarias, pero no propias del órgano en cuestión. El Tribunal Supremo ha calificado la expresión “interrupción justificada” como un concepto jurídico indeterminado y ha explicado que dicha noción

¹⁹⁶ Estas se refieren a que, por una parte, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento. Por otra parte, dichos periodos y dilaciones también afectarán al procedimiento de declaración de responsabilidad cuando concurran en el tiempo con este. Además, se impone a la Administración la obligación de documentar tales periodos y dilaciones para su constancia en el expediente, reconociéndose también el derecho del obligado tributario a conocer, siempre que lo solicite expresamente, el estado del cómputo del plazo de duración de los procedimientos y la existencia de las circunstancias que hubieran conllevado su paralización. Por último, se advierte que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.

«alude necesariamente a esas tesituras en las que el curso inspector ha de detenerse ("interrupción"), ora porque se está a la espera de datos relevantes para su continuación que no pueden suministrarse por el obligado y que hay que reclamar a otros órganos o administraciones, ora porque queda suspendido debido a la imposibilidad material de continuar las pesquisas ("justificada")»¹⁹⁷. Aunque el Alto Tribunal habla del procedimiento inspector, se entiende que debe atenderse a la misma definición en relación con los procedimientos de gestión, pues no hay óbice a pensar lo contrario.

A pesar de que la LGT alude a períodos de interrupción justificada, no puede pasarse por alto que los plazos de caducidad de los procedimientos por definición nunca se interrumpen, por lo que las paralizaciones no imputables a la Administración o la concurrencia de causas justificadas solo podrían suspender la tramitación (es decir, detener el cómputo, que proseguiría cuando se supere el estancamiento), pero no provocar el reinicio desde cero del plazo completo, que es la consecuencia propia de la interrupción.

De la concreción de las situaciones que vayan a ser consideradas como periodos de interrupción justificada de los procedimientos se ha ocupado el artículo 103 del RGGI, que establece un listado tasado de aquellas, entre las que se encuentran: la petición de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o administraciones públicas (letra a), o a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua (letra b); la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente en los casos en que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública (letra c); la existencia de actuaciones judiciales de las que dependa directamente la determinación o imputación de la obligación tributaria (letra d); la concurrencia de causas de fuerza mayor que impidan a la Administración tributaria continuar con las actuaciones (letra e); y, en fin, el planteamiento del conflicto de competencias entre las Juntas Arbitrales en materia de tributos cedidos (letra f).

Centrándonos en los supuestos de solicitud de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos de la misma o de otras administraciones públicas, o a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua, el periodo de interrupción empezará a contarse «desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento». Siguiendo con la regla general de cómputo de los plazos que venimos manejando, el día en que se hace la petición no entraría dentro de lo que se considera interrupción, y sí lo haría el día en que se recibe la información que se hubiera solicitado. A nuestro entender, esta interpretación es la que resulta menos gravosa para el obligado tributario y la que ofrece mayor garantía de que no se computan días en los que se hubieran podido realizar actuaciones.

Para estos supuestos, el reglamento ha establecido una limitación temporal, de manera que, por cada procedimiento, los periodos de interrupción justificada que se originen por este tipo de peticiones no podrán exceder, en su conjunto, de seis meses o de doce si la

¹⁹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011, Rec. 5990/2007 (FJ 5.º).

petición se formula a otros Estados. Cuando se trate de solicitudes efectuadas a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua, igualmente se establece un límite máximo de doce meses. Aclara la norma que este límite es distinto del anterior, pues se trata, en realidad, de supuestos distintos.

Lo que resulta especialmente relevante en relación con la petición de datos y documentos que estamos analizando es si debe entenderse que tal actuación supone siempre una interrupción justificada de los procedimientos, o si, para que así sea, se requiere que, en el caso concreto, los órganos de gestión encargados de la tramitación y resolución del procedimiento no hayan podido continuar con sus actividades de comprobación en tanto no hubieran recibido la información solicitada. A este respecto se ha pronunciado el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, habiendo consolidado la siguiente doctrina: «parece razonable concluir que no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. *Item* más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones»¹⁹⁸.

Debe tenerse presente, no obstante, que el Reglamento declara, en aras de los principios de eficacia, celeridad y economía administrativa, que la concurrencia de un periodo de interrupción justificada o de dilaciones en el procedimiento no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse (artículo 102.7 RGGI). El Alto Tribunal enlaza esta previsión con la interpretación antes reproducida explicando que la misma «quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más. No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las

¹⁹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011, Rec. 5990/2007 (FJ 5.º). En el mismo sentido se pronuncia el Alto Tribunal en sus Sentencias de 14 de julio de 2014 (Rec. 33/2013), de 26 de enero de 2015 (Rec. 2945/2013) y de 22 de diciembre de 2016 (Rec. 3654/2015).

actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes».

Una segunda causa de interrupción justificada de los procedimientos es la relativa a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, cuando los órganos de la Administración tributaria aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública. Lo cierto es que la existencia misma de este supuesto ha resultado ser, a todas luces, desafortunada. En primer lugar, desde la aprobación del RGGI en el año 2007, su inclusión como causa de interrupción de los procedimientos suponía una reiteración de aquello que ya establecía el artículo 180.1 de la LGT, el cual declaraba la suspensión del procedimiento administrativo en estos casos¹⁹⁹. Aunque tales indicios pueden ponerse de manifiesto tanto en un procedimiento de gestión como en uno de inspección, es habitual que ello ocurra en estos últimos, debido principalmente a la mayor intensidad que revisten las actividades de control desplegadas por la inspección frente a las practicadas por los órganos de gestión de la Administración, lo que, de hecho, conlleva que, generalmente, los expedientes de cuantía considerable (que son los susceptibles de subsumirse en el tipo delictivo) se sustancien, preferiblemente, a través de un procedimiento de inspección. Por ello, también el artículo 150.4 de la LGT en su redacción originaria calificaba de interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras el que se pasase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remitiera el expediente al Ministerio Fiscal, todo ello de acuerdo con lo previsto en el mencionado artículo 180.1 de la LGT.

Si ya advertimos de la necesariamente matizable utilización del vocablo “interrupción” por parte de la LGT para estos supuestos de paralización de las actuaciones administrativas, más nos llama la atención el que, para un mismo supuesto de hecho, la norma emplee términos distintos al referirse a los efectos que se producen. De un lado, el artículo 180.1 hablaba de la suspensión del procedimiento, y, de otro lado, el 150.4 (al igual que el artículo 103 RGGI) consideraba que se originaba la interrupción del plazo de las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 ha supuesto una serie de cambios que afectan directa o indirectamente a este supuesto de interrupción justificada. Se ha producido una modificación sustancial de la regulación de las actuaciones administrativas que deban desarrollarse en supuestos de un posible delito contra la Hacienda Pública, mediante la eliminación del mandato que se contenía en el citado artículo 180.1 de la ley, y la incorporación de un novedoso Título VI, que viene a

¹⁹⁹ Es preciso hacer referencia a la interpretación que el Tribunal Supremo otorgó a este precepto, entendiendo que el mismo no impedía que la Administración tributaria siguiera con el procedimiento administrativo en relación con aquellos elementos de la deuda tributaria que no presentara indicio alguno de presunto delito fiscal. En su Sentencia de 9 de junio de 2014 (Rec. 1419/2012) concluía el Alto Tribunal que el artículo 180.1 de la LGT solo establece la «obligación de suspender el procedimiento administrativo en tanto se resuelve el enjuiciamiento penal de las eventuales conductas constitutivas de infracción criminal [...] excluyendo de la actividad inspectora de la Administración aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas» (FJ 2.º).

introducir un régimen completamente nuevo en dicha materia, de acuerdo con la nueva configuración del delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 350 del Código Penal. Una de las principales novedades que incluye el nuevo sistema es la de imponer a los órganos administrativos que, ante un indicio de delito contra la Hacienda Pública, en lugar de inhibirse, continúen con la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, y ello sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, cumpliendo además una serie de reglas específicas que se establecen en dicho Título VI (artículo 250 LGT). Por ende, con carácter general, se dictará la liquidación que proceda²⁰⁰, salvo que se den las circunstancias expresamente previstas en el artículo 251 de la ley, en cuyo caso el órgano administrativo actuante sí deberá abstenerse de continuar el procedimiento, que quedará suspendido, aunque solo respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, pues tal excepción afectará, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación (artículo 197^{ter} RGGI). Todo ello nos lleva a pensar que, los supuestos en que pueda darse la interrupción del cómputo del plazo de duración de los procedimientos con motivo de la causa que se está analizando, quedarían reducidos a aquellos en los que se den las circunstancias excepcionales del artículo 251, pues solo en tales casos van a suspenderse las actuaciones administrativas, advirtiendo este precepto que cualquier actuación del procedimiento de comprobación e investigación que se hubiera realizado durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrá por inexistente.

En este sentido, la Ley 34/2015 también ha reformado el artículo 150 de la LGT y, en lo que ahora interesa, y como ya se ha apuntado, por un lado, se ha eliminado el contenido del apartado 4 al que acabamos de referirnos y, por otro, se excluye la aplicación al procedimiento inspector de los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración señalados en el artículo 104.2 de la LGT y regulados en los artículos 103 y 104 del RGGI²⁰¹. En sustitución de estos, se ha incorporado una serie de supuestos de suspensión del «cómputo del plazo del procedimiento inspector», entre los que se encuentra 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» [artículo 150.3.a)]. De esta manera, se adapta para el procedimiento inspector el efecto que sobre el mismo tiene la nueva regulación del Título VI, especificándose que la paralización del cómputo del plazo del procedimiento que antes provocaba la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, en todo caso, ahora solo se produce cuando no pueda practicarse liquidación y solo respecto de los elementos

²⁰⁰ Se prevé la separación en dos liquidaciones diferentes de aquellos elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública (artículo 250 de la LGT).

²⁰¹ El apartado 2 del artículo 150 dispone que «a efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración».

de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, dando lugar a un supuesto de desagregación de plazos, de manera que se distinga entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida.

Como ya habíamos advertido, una de las consecuencias de la nueva redacción del artículo 150 de la LGT es que los periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración ya solo resultan aplicables a los procedimientos de gestión. Por tanto, cabe preguntarse qué virtualidad tiene en este nuevo escenario normativo el supuesto de interrupción justificada de la letra c) del artículo 103 del RGGI. Ello nos lleva a plantearnos una segunda cuestión, ¿qué ocurre si la apreciación de indicios de posible delito se diera en un procedimiento de gestión? Algo que, aunque resulte menos probable que su aparición en procedimientos de inspección no está radicalmente vedado por la ley. La primera duda que nos surge al respecto es si el nuevo Título VI de la LGT resultaría de aplicación en estos casos. En principio, la respuesta podría ser afirmativa si se atiende a la referencia que la rúbrica del mismo hace a las “actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos” y no solo a las actuaciones inspectoras. También nos conduce a esa misma conclusión la redacción de determinados preceptos, como el 250 o el 251, que hablan de la Administración tributaria y del procedimiento administrativo, en general, sin hacer alusión expresa a los órganos de inspección o al procedimiento inspector. Sin embargo, la lectura completa del Título VI en su conjunto nos hace dudar de que ello sea efectivamente así, entre otras cosas, por la previsión contenida en el último apartado del artículo 250 según el cual, la liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento inspector; y, por el artículo 253, que establece las reglas específicas que deben seguirse en la tramitación del procedimiento inspector en los casos en que proceda practicar liquidación.

El artículo 197 bis del RGGI parece aclarar el asunto al disponer que «cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la» LGT. De su lectura se desprende, de una parte, que la sospecha de que se ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública puede darse no solo en el procedimiento inspector, sino en otro de naturaleza distinta; de otra parte, que solo en caso de que los mencionados indicios de delito aparezcan en un procedimiento inspector será de aplicación lo dispuesto en el Título VI de la LGT.

Por tanto, a pesar de las referencias genéricas que la LGT hace a los procedimientos tributarios en la regulación de las actuaciones específicas que deban desarrollarse en estos casos de apreciación de indicios de delito, parece que debe rechazarse que las mismas entren en juego cuando se trate de procedimientos de gestión.

Resuelto este primer interrogante, volvemos sobre la cuestión relativa a qué deben hacer los órganos de gestión si en la tramitación de un procedimiento de ese tipo se advirtiera una posible conducta delictiva. Ante la falta de una norma específica para estos supuestos,

pueden plantearse tres posibilidades. La primera, que opere el Título VI de la LGT pese a lo señalado por la norma reglamentaria, pues, en realidad, no se descarta su aplicabilidad de manera expresa en ningún lado. Sin embargo, entendemos que esta opción no puede prosperar porque los órganos de gestión no tienen competencia para llevar a cabo la tramitación del procedimiento inspector para la liquidación que se dictase en relación con los conceptos tributarios no vinculados con el posible delito, tal y como establece el artículo 250.3 de la LGT. Una segunda posibilidad sería, que, en atención a lo dispuesto por los artículos 133 y 139 de la LGT, se produzca la terminación de los procedimientos de gestión mediante el inicio de un procedimiento de inspección, con motivo de la apreciación de los indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En cualquiera de los dos casos, los efectos que se originen en relación al cómputo del plazo de los procedimientos pasarán por la suspensión de las actuaciones en los términos del artículo 251 de la LGT que antes comentamos.

La tercera posibilidad es que encontremos en el propio artículo 103.c) del RGGI, no solo el efecto interruptivo de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente cuando los órganos de gestión apreciaran la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, sino el mandato que los obligaría a actuar de esta manera en tales casos.

En este punto, llama la atención que la misma adaptación que se ha producido en el artículo 150 de la LGT en relación con el procedimiento inspector, no se haya llevado a cabo en la letra c) del artículo 103 del RGGI. De hecho, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, se ocupó de dar nueva redacción a la mencionada letra c), pero se limitó exclusivamente a eliminar la referencia que se hacía al artículo 180.1 de la LGT, cuando este ordenaba la suspensión del procedimiento en los casos de apreciación de indicios de delito fiscal. No se comprende como entonces no se especificó que la interrupción justificada del cómputo de los plazos procedimentales solo ocurriría cuando, de acuerdo con el nuevo artículo 251 de la LGT, no pudiera dictarse liquidación, pues solo ante tal circunstancia la Administración debe abstenerse de continuar con el procedimiento y, por ende, solo en estos casos podría hablarse de interrupción “justificada” en los términos en que tal expresión ha sido definida por la jurisprudencia.

Téngase en cuenta que, como regla general, el artículo 102.2 del RGGI indica que los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

De lo anterior se infiere que la única forma posible de interpretar el contenido de la letra c) del artículo 103 del RGGI es a la luz de lo establecido en el artículo 251 de la LGT, constatando que solo se interrumpirá el cómputo del plazo de duración de los procedimientos de gestión cuando, de forma excepcional, se suspenda el procedimiento porque concurra alguna de las circunstancias expresamente previstas en dicho precepto. Lo contrario, es decir, una interpretación literal y aislada de aquella norma supondría una extralimitación de las competencias reglamentarias, al extender su ámbito de aplicación más allá de lo legalmente dispuesto, contraviniéndose el principio de reserva de ley del artículo 105.c) de la Constitución.

En cualquier caso, su inclusión como supuesto de interrupción justificada sigue resultando, cuanto menos, superfluo, pues en atención a todo lo expuesto, parece que su aplicación solo se producirá si constatásemos la posibilidad de que los indicios de delito contra la Hacienda Pública pudieran apreciarse en el desarrollo de un procedimiento de gestión, lo que no queda del todo claro en la regulación actual.

Atendiendo a estas reflexiones, consideramos que sería conveniente la eliminación de este supuesto de interrupción y la incorporación de la previsión expresa de que, en los casos en que un órgano gestor aprecie la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, deba pasarse el expediente a la Inspección para que desarrolle las actuaciones pertinentes de acuerdo con lo dispuesto en el Título VI de la LGT.

Otro de los supuestos de interrupción justificada contemplado por el artículo 103 del RGGI es el que se refiere a aquellos casos en que la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal. Como apuntara HUESCA BOADILLA, se trata de supuestos en los que, sin estimarse por la Administración tributaria que se pudiera haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, sea necesaria una actuación judicial en el ámbito penal respecto a hechos que, sin ser constitutivos de delito, puedan servir de base para la determinación o imputación de una obligación tributaria, como, por ejemplo, casos de estafa o falsedad documental²⁰².

En cuanto a la identificación del *dies a quo* del periodo de interrupción producido, la norma diferencia entre que las actuaciones judiciales hubieran comenzado con anterioridad al procedimiento tributario, en cuyo caso la interrupción se iniciará en el momento en que, conocidas tales actuaciones por la Administración, se deje constancia de su existencia en el expediente; y que aquellas se inicien porque la propia Administración remitiera el expediente a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, en cuyo caso la interrupción se iniciará con dicha remisión.

Menos clara resulta la fijación del *dies ad quem*, pues el precepto establece que la interrupción se mantendrá «hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento». A nuestro juicio, esta previsión lleva implícito un matiz subjetivo que puede dar pie a una extensión arbitraria de la interrupción. Por ello, entendemos que el conocimiento de la resolución que aquí se menciona, debe equipararse

²⁰² HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a la Ley...* Op. cit., p. 710.

a la recepción de la resolución, como se establece para los supuestos de apreciación de indicio de delito contra la Hacienda Pública de la letra anterior. Pues tal circunstancia, la recepción, es un hecho objetivo cuya producción, generalmente, queda registrada, sin que dicho momento pueda alterarse con el fin de favorecer los intereses de la Administración.

La concurrencia de causas de fuerza mayor que obliguen a la Administración a interrumpir sus actuaciones provocará la paralización del cómputo de los plazos «por el tiempo de duración de dicha causa» [artículo 103.e) RGGI]. La regulación de este supuesto adolece de una gran indeterminación, debiendo por tanto ser objeto de una interpretación restrictiva, no solo en cuanto a qué circunstancias vayan a ser constitutivas de causas de fuerza mayor desde un punto de vista sustantivo, sino también en cuanto a la forma de computar la interrupción. Para que concurra la causa de fuerza mayor se exige que la situación no haya podido preverse o que, estando prevista, fuera inevitable. Se trata de sucesos totalmente insólitos o extraordinarios que, aunque no imposibles físicamente, no son los que puede calcular una conducta prudente. La fuerza mayor debe examinarse en su singularidad en cada caso concreto, debiendo deducirse del conjunto de circunstancias que motiven el hecho o acontecimiento que excediendo a la voluntad de la Administración le impiden hacer frente a obligación que le corresponde.

Es en este supuesto donde, en nuestra opinión, mayor trascendencia cobra la obligación que se impone a la Administración de documentar adecuadamente las circunstancias para que consten en el expediente (artículo 102.4 RGGI), de manera que pueda conocerse con precisión cuándo concurren y cuándo cesan aquellas, a fin de identificar el día en que se entiende producida la interrupción y el día en que esta finaliza, reanudándose con ello las actuaciones y, por ende, el cómputo del plazo de resolución.

En último lugar, cuando se suscite un conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales [artículo 103.f) RGGI], las Administraciones afectadas lo deben notificar a los interesados y se deben abstener de cualquier actuación ulterior. Según la letra del precepto, la interrupción justificada abarca «el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral». Nótese que, a diferencia de lo establecido para el resto de los supuestos de interrupción, el *dies ad quem* se identifica con la fecha en que se dicte la resolución y no en la que esta se notifique al órgano competente para continuar con el procedimiento.

2.3.2. Las dilaciones por causa no imputable a la Administración

En relación con las dilaciones en el procedimiento, PONT CLEMENTE ha considerado que cuando una de las partes intervinientes obstaculiza el procedimiento dando como resultado un consumo excesivo de tiempo, cabrá atribuir al responsable, de alguna forma, que ese tiempo se le compute solo a él y no al conjunto del procedimiento. Así, asumiendo que «el devenir del tiempo es consustancial al procedimiento, “parar el reloj” solo es una ficción justificada cuando alguien crea un obstáculo irrazonable»²⁰³. Por tanto, teniendo

²⁰³ PONT CLEMENTE, J.F.: “El abuso de los conceptos «dilaciones indebidas del contribuyente» y «dilaciones no imputables a la Administración tributaria» en la praxis inspectora”, *Impuestos*, núm. 23-24 (2010), p. 11.

en cuenta que las partes en el procedimiento son dos, la Administración y el obligado tributario, resulta lógico pensar que las dilaciones que no puedan imputarse a la Administración serán imputables, generalmente, a aquel. Aunque puede darse el caso de retrasos provocados por terceros a los que se solicite determinada información concerniente al contribuyente. En cualquier caso, para que se consideren dilaciones no computables, a quien no puede responsabilizarse de las demoras producidas es a la Administración, sobre quien recae el deber constitucional de tramitar los procedimientos sin dilaciones indebidas por aplicación analógica del artículo 24.2 de la CE sobre procesos judiciales.

Aunque la LGT no le habilita específicamente para ello, el artículo 104 del RGGI contiene una lista abierta, *ad exemplum*, de supuestos de dilaciones por causa no imputable a la Administración. En consecuencia, puede haber dilaciones, que deban excluirse del cómputo del plazo de los procedimientos, distintas a las que aparecen previstas de forma expresa en el precepto. Una parte de la doctrina ha criticado esta enumeración no taxativa al considerar que con ello se genera inseguridad jurídica en los contribuyentes²⁰⁴. Otros autores, en cambio, han visto en la misma un afán clarificador del titular de la potestad reglamentaria, que se ha servido de la habilitación reglamentaria general para dictar «cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley», contenida en la disposición final novena de la LGT²⁰⁵.

En nuestro caso nos inclinamos por esta última apreciación, pues, de un lado, entendemos que los ejemplos que se incluyen ayudan al contribuyente a identificar qué tipo de conductas pueden dar lugar a dilaciones que se excluyan del cómputo del plazo de los procedimientos. De otro lado, de cara a computar estas dilaciones, el Reglamento especifica para cada supuesto cómo deben contarse, indicando como norma general que el *dies a quo* se corresponderá con el día siguiente a la fecha en que tenga lugar el hecho o la circunstancia que deba tomarse como referencia; y situando el *dies ad quem* en la fecha en la que cese el comportamiento causante de la dilación.

A pesar de la calificación que se hace de las dilaciones en torno a la ausencia de responsabilidad que sobre ellas pueda tener la Administración (no imputables a esta), como contrapartida a la normativa anterior que aludía a dilaciones imputables al contribuyente, lo cierto es que los distintos supuestos que se contemplan por el reglamento toman como base el retraso o la actuación fuera de plazo del obligado tributario a la hora de participar en los procedimientos.

El supuesto prototípico de dilación no imputable a la Administración lo encontramos en los retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con

²⁰⁴ BERTRÁN GIRÓN, M.: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión actualizado con Reglamento de gestión e inspección tributaria de 2007*. Thomson Aranzadi. Cizur Menor, 2008, pp. 103 y 104.

²⁰⁵ En este sentido se pronuncian CHICO DE LA CAMARA, P. (et al) (Dir.): *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Civitas Thomson Reuters. Cizur Menor, 2010, p. 282; y, HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a la Ley...* Op. cit., p. 104.

trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria [artículo 104.a) RGGI]. Como es lógico, para que pueda apreciarse dilación es necesario que se fije un plazo para atender los requerimientos o para comparecer y que dicho plazo se incumpla.

Así, la dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado.

En este sentido, el artículo 87.4 del RGGI, dentro de las normas comunes a los procedimientos tributarios, dispone que el plazo que se conceda al obligado tributario para que comparezca o aporte la documentación requerida (y la que considere conveniente y efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas), no puede ser inferior a diez días. Solo en sede del procedimiento de inspección se señala expresamente un plazo que “con carácter general” será de diez días, para cumplir con la solicitud de datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria, que el personal inspector practique al obligado tributario (artículo 171.3 RGGI)²⁰⁶. Por su parte, en ninguno de los distintos procedimientos de gestión se prevé ningún plazo específico para la realización de tales actividades.

A nuestro juicio, ello tiene todo el sentido, pues como ha afirmado PONT CLEMENTE, con quien estamos plenamente de acuerdo, «el plazo no cabe presumirlo ni puede ser uniforme para todos los supuestos, dado que ha de existir proporcionalidad entre la cantidad y la calidad de lo solicitado y el tiempo concedido para obtenerlo y proporcionalidad, entre la razonable comprensión del mandato y el tiempo»²⁰⁷. Entendemos que esta idea es la que inspira al Reglamento cuando solo dispone un plazo mínimo para el ejercicio de estas actuaciones. Sin embargo, en la práctica administrativa, la Administración tributaria tiende a conceder un plazo de diez días de forma casi automática, en razón a lo cual, creemos que no todo retraso del obligado tributario debería ser considerado como causante de una dilación no imputable a la Administración capaz de paralizar el cómputo del plazo de duración del procedimiento, sino solo aquel que se produzca cuando el plazo que se hubiera otorgado sea proporcional a lo requerido. Por lo que, necesariamente, debe atenderse a las circunstancias de cada caso concreto a fin de constatar si se ha producido o no una dilación, correspondiendo a la Administración la carga de la prueba que lo acredite.

Esta ha sido la línea interpretativa seguida por la jurisprudencia. Por su claridad, citamos la Sentencia de 12 de marzo de 2009 de la Audiencia Nacional en la que explica que la «mera existencia de un plazo mínimo para cumplir con la colaboración requerida por la Inspección, exige considerar, con pleno respeto al principio de proporcionalidad, que éste únicamente ha de regir cuando la aportación de datos o informaciones sea sencilla, tanto por su facilidad de búsqueda u obtención como por la claridad del requerimiento, pero no puede interpretarse, en absoluto, que ese plazo se mantenga cuando la prueba que se solicita sea compleja, como sucede en este caso, donde no sólo se requirió una muy

²⁰⁶ Este plazo de 10 días en el procedimiento inspector se rebaja a la mitad para las contestaciones a las reiteraciones de los requerimientos que se hagan.

²⁰⁷ PONT CLEMENTE, J.F.: “El abuso de los conceptos...” Op. cit., p. 13.

abundante documentación sino que se le exigió le fuera presentada en determinadas condiciones materiales y formales, con arreglo a bien precisas reglas que se le impusieron al obligado, lo que evidencia la complejidad de la información que debía ser suministrada y, por ende, la impropiedad de presuponer que el todo lo que exceda del plazo conferido al respecto es una dilación que deba descontarse del cómputo global. [...] En definitiva, no toda superación del plazo con que cuenta el obligado tributario para facilitar, en el curso de un procedimiento de comprobación o investigación, la documentación que le ha sido requerida, da lugar, por sí sola y al margen de la evaluación de las circunstancias concurrentes, a la existencia de una dilación imputable al administrado que permita ampliar el límite temporal máximo en el equivalente en días a la expresada tardanza. Aceptar que la Administración, unilateralmente, puede interpretar la Ley y el Reglamento de una manera tan alejada del sentido común y ensanchar a capricho los plazos máximos mediante el fácil recurso de multiplicar las posibilidades de apreciación de dilaciones indebidas, es tanto como consagrar que el plazo no lo fija la Ley sino la Inspección, en cada caso, a su conveniencia, para soslayar los efectos desfavorables de normas imperativas. Conviene recordar, a este respecto, que, si la Administración está constitucionalmente obligada a servir con objetividad los intereses generales, que no son los suyos propios como organización, sino los de los ciudadanos a los que sirven (art. 103 de la Constitución), no puede quedar a su voluntad la determinación de los plazos máximos que ya tienen en la ley no sólo su configuración, sino también sus excepciones y efectos»²⁰⁸.

En este orden de cosas, debe tenerse en cuenta la advertencia que hace el inciso final de este supuesto acerca de que los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos del cómputo hasta que se cumplimenten debidamente.

Otro de los supuestos constitutivos de dilación no imputable a la Administración es el de la presentación por parte del obligado tributario de documentos y pruebas nuevos una vez concluido el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten [artículo 104.b) RGGI].

También constituye una dilación no computable en el plazo de resolución de los procedimientos, la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones que solicite el obligado [artículo 104.c) RGGI]. Respecto de este supuesto puede desarrollarse un análisis similar al que se ha planteado sobre el retraso en la atención de requerimientos y comparencias reflejado en la letra a).

Junto al plazo para aportar la documentación solicitada por la Administración que hemos visto hace un momento, la LGT señala una horquilla temporal de entre diez y quince días de plazo para el trámite de alegaciones (artículo 99.8). Sin embargo, en relación con este trámite, el RGGI, partiendo del marco establecido por la LGT, sí ha considerado oportuno

²⁰⁸ Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2009, Rec. 399/2015 (FJ 4.º y 5.º).

fijar el plazo de alegaciones que la Administración deba conceder al contribuyente en cada tipo de procedimiento. Con carácter general, la norma reglamentaria ha optado por aplicar el plazo mínimo de diez días. Solo se señala un plazo de alegaciones de quince días en la regulación de determinados procedimientos, como el de rectificación de autoliquidación (artículo 127.4 RGGI), el procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria (artículo 140 RGGI), el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal (artículo 149.2 RGGI) y el procedimiento de inspección cuando se formalice un acta en disconformidad (artículo 157.3 LGT), en los casos en que el órgano competente para liquidar rectifique la propuesta de regularización contenida en un acta de conformidad o disconformidad por estimar que ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas [artículos 187.3. b) y 188.3 y 4.b) RGGI].

Por otra parte, el RGGI también contempla la posibilidad de ampliar los plazos establecidos para el cumplimiento de estos trámites (contestación a los requerimientos y formulación de alegaciones) a solicitud del obligado tributario en su artículo 91, de manera que, cumpliéndose los requisitos dispuestos en cuanto a la forma en que debe plantearse la petición, según el apartado 4 del precepto la ampliación solicitada puede entenderse «automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado». La denegación de la ampliación debe notificarse de manera expresa antes de la finalización del plazo inicial.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente fijando una serie de principios que resultan de aplicación en aquellos casos en que la norma determina un periodo abierto para la presentación de alegaciones, que debe ser concretado por la Administración en el seno del procedimiento administrativo. El Alto Tribunal, en su sentencia de 30 de septiembre de 2019 establece la siguiente doctrina: «Cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad para concretar dicho plazo. Sin embargo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente»²⁰⁹.

Según el criterio de la sentencia, la determinación del número de días de alegaciones que se conceda al contribuyente cuando la norma no fije un plazo concreto, nunca puede

²⁰⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019, Rec. 6276/2017. Las circunstancias específicas del caso enjuiciado eran que, en la tramitación de un expediente de fraude de ley por operaciones anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, se habían descontado del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector un total de seis días por una ampliación del plazo de alegaciones, que había sido solicitada por el contribuyente y que se había dado por concedida automáticamente por la Administración, sin que esta hubiera contestado de forma expresa a la solicitud. La consideración de la dilación había supuesto, por tanto, la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector en seis días, lo que había permitido a la Administración finalizar el procedimiento sin rebasar el plazo máximo para notificar la resolución. El plazo de alegaciones inicialmente concedido fue de diez días, en aplicación del entonces vigente artículo 84.2 de la Ley 30/1992 (en defecto de norma tributaria aplicable), que establecía un plazo de audiencia “no inferior a diez días ni superior a quince”.

funcionar como un instrumento en beneficio de la Administración para garantizar la terminación tempestiva del procedimiento, pues el plazo de alegaciones opera, en todo caso, como un derecho en beneficio del contribuyente. Por ello, cuando la Administración conceda el mínimo plazo posible, debe analizarse si se ha respetado el principio de proporcionalidad.

Además, en cuanto a la interpretación que deba darse a la previsión del artículo 91.4 del RGGI, el cual permite entender automáticamente concedida la ampliación de los plazos de trámite solicitada por el contribuyente, dice el Tribunal Supremo que la misma «puede justificar que la Administración no resuelva expresamente la petición del contribuyente sobre la extensión del plazo y, pese a ello, se entienda concedida la misma, únicamente cuando esa ampliación no traspase el ámbito temporal que tiene la Administración para resolver en plazo, es decir, cuando no exista conflicto, porque de todas formas -con o sin ampliación- la prescripción no juega en su contra. Sin embargo, cuando el otorgamiento de la ampliación suponga exceder del plazo legal de terminación del procedimiento, la Administración no puede invocar la "concesión automática" de la ampliación sobre la base del art 91 del RGGI para imputar una dilación indebida al contribuyente y poder mantener así, que ha liquidado en plazo, desde el momento que esa extensión temporal sirve, al mismo tiempo, para afirmar su derecho (el de la Administración) y para negar otro (el del contribuyente), lo que precisaría que se hubiera colmado la obligación legal de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa" (artículo 103.1 LGT)» (FJ 7.º).

Ahora bien, tomando en consideración que el RGGI sí ha establecido un plazo de alegaciones específico (dentro de la horquilla que permite la LGT) para cada tipo de procedimiento tributario, entendemos que la doctrina fijada no tiene virtualidad en relación con ellos, por cuanto dichas previsiones reglamentarias impiden el juego de la discrecionalidad de la Administración, que debe ajustarse estas.

En este orden de cosas, nos surge la duda de si la Administración podría separarse de tales disposiciones y otorgar un plazo de alegaciones superior (hasta el límite marcado por la ley) porque, atendiendo a un juicio sobre proporcionalidad, considerase conveniente proveer de más tiempo al obligado tributario ante determinadas circunstancias que pudieran aconsejarlo. Entendemos que, puesto que se trataría de una decisión *in bonam partem*, no habría óbice a ello. Eso sí, en tal caso, atendiendo a la doctrina jurisprudencial que acaba de exponerse, no podría considerarse que el tiempo otorgado de más tuviera la naturaleza de dilación no imputable a la Administración.

El resto de los supuestos de dilaciones que contempla el artículo 104 del RGGI son los siguientes:

- La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario (letra d). Téngase en cuenta que, en

este tipo de procedimientos, la paralización de las actuaciones por causa imputable al obligado tributario durante más de tres meses producirá la caducidad del mismo, tal y como se dispone en el artículo 104.3 de la LGT.

- El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido (letra e).

- La presentación por el obligado tributario de declaraciones, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad (letra f). En estos supuestos, la dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o, desde el día siguiente al de la presentación cuando esta se hubiera producido fuera de plazo, hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

- El retraso en la notificación derivado de la asignación de los días de cortesía²¹⁰ por el contribuyente cuando este, de forma obligatoria o voluntaria, se relacione de manera electrónica con la Administración, en aquellos supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados (letra h). A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en fecha coincidente con tales días de cortesía.

Aunque no dice nada el precepto, entendemos que será ese día de posible puesta a disposición el que deba tomarse como referencia para contar los días de dilación. Siguiendo la tónica del artículo, consideramos que debe fijarse como *dies a quo* del cómputo de la dilación, el día siguiente al de referencia, extendiéndose aquella hasta el día en que efectivamente se deposite la notificación en el buzón electrónico del contribuyente.

- El incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido²¹¹. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

En este caso, es preciso matizar que la dilación empezará a contar desde el día siguiente a la notificación de inicio del procedimiento, pues atendiendo a las reglas generales de

²¹⁰ Comúnmente se conoce como días de cortesía a aquellos señalados por el obligado tributario (máximo de 30 días naturales al año) durante los cuales la Agencia Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada. Su regulación se encuentra en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

²¹¹ Este precepto hace referencia a los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación del IVA que coincida con el mes natural y a otros que, voluntariamente, se acojan al Sistema Inmediato de Información (SII) del IVA.

los plazos procedimentales, no será hasta esa fecha cuando comience a contar el plazo de resolución que la dilación viene a paralizar.

Desde nuestro punto de vista, las reglas para el cómputo de las dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración resultan, con mucho, más claras y precisas que las que se disponen con relación a las interrupciones justificadas del artículo 103 del RGGI.

2.3.3. Simultaneidad entre supuestos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración

Cabe la posibilidad de la coexistencia de varios mecanismos interruptivos (dilaciones e interrupciones justificadas), así como que se simultaneen diversos supuestos de interrupciones justificadas o de dilaciones entre sí. Aunque se dé dicha compatibilidad, no resulta posible que la superposición de diversos supuestos de interrupciones o dilaciones entre sí o, en su caso, de supuestos de interrupciones y dilaciones, suponga que el plazo común existente, cuando así acontezca, se compute por partida doble. Así, el período total de interrupción del plazo se calcula computando los días naturales transcurridos desde que produce efectos el primer supuesto de interrupción justificada o dilación no imputable a la Administración hasta la fecha en la que desaparecen los distintos supuestos de no cómputo que han ido coincidiendo parcial o totalmente en el tiempo.

A la hora de identificar la naturaleza de la causa de paralización del cómputo de los plazos cuando concurren de manera sincrónica interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración, a efectos de la aplicación del límite máximo de seis o doce meses al que están sometidas las interrupciones justificadas por peticiones a otros órganos o unidades administrativas, hay que atender al motivo por el que se paralizó el cómputo en primer lugar. De esta forma, si la paralización del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento obedeció a la realización de una petición a otro órgano o Administración, el hecho de que después sobrevenga una dilación no imputable a la Administración no afecta a la naturaleza de la interrupción justificada que sigue computándose y, en consecuencia, debe tenerse en cuenta a efectos de aplicar el límite de seis o doce meses hasta que finaliza su cómputo. Por el contrario, si se paralizó el cómputo por la existencia de una dilación no imputable a la Administración y estando suspendido ese cómputo se efectúa una petición a otro órgano o Administración, el período de tiempo durante el que concurren ambas circunstancias no se tiene en cuenta para la aplicación del límite máximo de la interrupción justificada.

3. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PLAZOS MÁXIMOS LEGALMENTE ESTABLECIDOS

Como apuntábamos al principio del capítulo, el reconocimiento del deber de resolver de la Administración precisaba, inexorablemente, del establecimiento de unos plazos máximos dentro de los cuales aquella debiera dar cumplimiento a su obligación. Al menos, si se pretendía que dicho reconocimiento tuviera una virtualidad real en la práctica

administrativa. Ahora bien, la fijación de tales plazos no implica necesariamente que vayan a cumplirse en cualquier caso (circunstancias que impidan la resolución temporánea de los procedimientos hay tantas como queramos imaginar), pero ello permite prever las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, esto es, del silencio administrativo, que, como ha señalado ESEVERRI, se instituye como remedio contra el fracaso de la Administración en la observancia de su obligación de resolver dentro los plazos señalados por la ley, «siendo a la vez exponente en la eficacia en el funcionamiento de los órganos de la Administración»²¹².

Apunta ESEVERRI que el silencio administrativo se conceptúa como una forma normal de finalización de los procedimientos, al igual que la resolución expresa, pues la ley le da valor de acto resolutorio de estos, permitiendo al contribuyente considerar estimadas o no sus pretensiones y facultándole para, en su caso, acudir a las siguientes instancias en defensa de sus derechos. En consecuencia, el silencio administrativo se revela como elemento esencial del régimen jurídico de las Administraciones públicas, operando como mecanismo que permite, en caso de inactividad por falta de resolución en los procedimientos, imputar a la Administración de que se trate un acto administrativo presunto, que tiene la condición de verdadero acto, en caso de que las reglas del silencio lo configuren como estimatorio y que, por el contrario, es mera ficción jurídica, si se configura como desestimatorio.

El silencio positivo preserva la esfera jurídica individual permitiendo el ejercicio y efectividad de ciertos derechos sustantivos. Por su parte, el silencio negativo opera como garantía del derecho procesal de defensa y la vía de recurso.

De otro lado, son formas anormales de terminación de los procedimientos aquellas en las que no existe un acto resolutorio de los mismos, ni expreso ni tácito, como los supuestos de caducidad, pérdida del objeto, desistimiento o renuncia.

La regulación de los efectos de la falta de resolución en plazo en el ámbito de los procedimientos tributarios se contiene en el artículo 104 de la LGT, que opera con carácter supletorio remitiendo la determinación de las consecuencias del incumplimiento de los plazos máximos de duración de los procedimientos, en primer término, a la normativa reguladora de cada uno de ellos (en el mismo sentido, el art.101.4 RGGI).

Solo en defecto de regulación expresa por parte de la normativa específica de cada procedimiento, resultará de aplicación el régimen supletorio establecido por el mencionado precepto, el cual distingue entre los procedimientos iniciados a instancia de parte y los iniciados de oficio por la Administración.

En los primeros, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de

²¹² ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La aplicación del silencio administrativo en el Derecho tributario”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Thomson Reuters-Aranzadi. Pamplona, 2010, p. 323.

petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio (artículo 104.3 LGT).

Aunque esta regla general para los procedimientos iniciados a instancia de parte establece el silencio positivo, su naturaleza subsidiaria o supletoria impide su verdadera aplicación práctica, pues la disposición adicional primera del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se regula el RGGI contiene una lista de hasta noventa y un procedimientos iniciados por el contribuyente para los que se prevé expresamente la desestimación por silencio administrativo, mientras que solo se establecen los efectos propios del silencio positivo para el procedimiento para la calificación de la condición de entidades o establecimientos de carácter social en relación con el IVA.

En los casos de estimación por silencio, la resolución expresa posterior sólo podrá ser confirmatoria del silencio positivo. Mientras que, habiéndose dado la desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio, pudiendo resolver expresamente a favor de las pretensiones del obligado tributario aun cuando el sentido del silencio hubiera sido negativo (artículo 101.4 RGGI).

Ahora bien, si se produce la paralización de estos procedimientos (los iniciados a instancia de parte) durante más de tres meses, por causa imputable al obligado tributario, se producirá la caducidad de los mismos, que podrá ser declarada por la Administración, previa advertencia de ello al obligado.

En el caso de los procedimientos iniciados de oficio, la ley distingue a su vez entre aquellos susceptibles de producir efectos favorables en el contribuyente, que se entenderán desestimados por silencio administrativo; y los susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, en los que se producirá la caducidad del procedimiento (artículo 104.4 LGT).

Adviértase, por otra parte, que la remisión del artículo 104 de la LGT a la normativa rectora de cada procedimiento, ha posibilitado la deslegalización en una cuestión trascendental como es la regulación de las consecuencias de la falta de resolución en plazo, lo cual ha sido criticado por la doctrina²¹³, ya que, salvo en relación con los procedimientos regulados por la LGT y otras leyes tributarias, en los que se produce una congelación de rango porque las mismas se ocupen de prever el régimen de actos presuntos que deba operar en aquellos, para el resto de los procedimientos tributarios cuya regulación se contiene íntegramente en normas de rango reglamentario (como el RGGI), se permite que sean estas quienes establezcan los efectos de la superación de los plazos

²¹³ HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a la ley...* Op. cit., p. 715, citando a JUAN LOZANO, A.M.: “Novedades de la LGT en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”. *Tribuna Fiscal*, núm. 161 (2004), p. 83. En el mismo sentido, PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...*, op. cit., p. 257, considera el régimen de actos presuntos como elemento esencial en la regulación del procedimiento administrativo, por lo que dicha materia se encontraría amparada por la reserva de ley del artículo 105.c) de la CE.

máximos de duración de aquellos sin que haya sido o se haya dado por notificada la resolución expresa²¹⁴.

3.1. El plazo para recurrir en los procedimientos finalizados por silencio negativo

En el ámbito de la aplicación de los tributos, no son muchos los procedimientos susceptibles de finalizar por el juego del silencio negativo. Según la normativa reguladora de los distintos procedimientos, solo se prevé tal forma de terminación para los siguientes procedimientos iniciados a instancia de parte: el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (artículo 128.4 RGGI) y de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución (artículo 130.3 RGGI), el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado (artículo 136.4 RGGI) y el procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria (artículo 140.3 RGGI).

La falta de resolución en plazo de los mismos, y de cualquier otro de los procedimientos tributarios para los que se estipula el silencio negativo (los de la disposición adicional primera del RD 1065/2007), determina que el contribuyente que los hubiera instado pueda entender desestimadas sus pretensiones de cara a una posible impugnación.

El silencio de carácter desestimatorio o negativo tiene como único efecto la posibilidad de deducir recurso administrativo o jurisdiccional según proceda. Es un beneficio legal de carácter facultativo u opcional que se hace efectivo solo cuando el interesado, ante el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, decide que así sea interponiendo los recursos o reclamaciones que estime oportunos contra la desestimación presunta.

En este orden de cosas, la jurisprudencia ha sentado criterio acerca de la interpretación que debía hacerse respecto de las normas que establecen los plazos para la presentación de los recursos y reclamaciones cuando la impugnación deriva de una desestimación por silencio negativo. El Tribunal Constitucional, en Sentencias de 27 de octubre y 15 de diciembre de 2003 declaraba que «si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndole un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración. Deducir de ese comportamiento pasivo -que, no olvidemos, viene derivado de la propia actitud de la Administración- un consentimiento con el contenido de un acto administrativo que fue impugnado en tiempo y forma, supone una interpretación absolutamente irrazonable desde el punto de vista del derecho de acceso a la jurisdicción, como contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24.1 de la Constitución, pues no debemos descuidar que la ley no obliga al ciudadano a

²¹⁴ Sobre este asunto véase SANZ CLAVIJO, A.: “La deslegalización de las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento del deber de resolver y notificar en los procedimientos de aplicación de los tributos: la última manifestación del particularismo de lo fiscal. Comentario: STS de 4 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1575)”. *Quincena Fiscal*, núm. 14 (2009), pp. 89-95.

recurrir un acto presunto y así a la Administración a resolver, de forma expresa, el recurso presentado»²¹⁵.

De esta manera, puesto que la obligación de dictar resolución expresa subsiste en toda su extensión después de vencido el plazo máximo de resolución, el obligado tributario puede esperar dicho cumplimiento sin que le suponga ningún perjuicio la decisión de no recurrir frente a la desestimación por silencio.

De otro lado, el Tribunal Constitucional²¹⁶ ha considerado que la falta de resolución en plazo era equiparable a una notificación defectuosa en la que no se incluían todos los extremos que, de acuerdo con el artículo 21.4 de la Ley 39/2015²¹⁷ (antes el artículo 42.4.2º de la Ley 30/1992), deben constar en la misma, entre ellos, el pie de recurso, de forma que, aunque pudiera sostenerse que el obligado tributario podía conocer perfectamente el sentido negativo de la resolución, que era desestimatoria, no podía decirse lo mismo en relación con la información que la Administración está obligada a proporcionarle, entre otros aspectos, respecto de las posibilidades de recurso, y ello en base a lo dispuesto por el precepto que acaba de citarse y, además, por el artículo 40.2 de la Ley 39/2015 (antes el artículo 58.2 de la Ley 30/1992) según el cual: «Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si pone fin o no a la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial, el órgano ante el que hubieran de presentarse y

²¹⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 188/2003, de 27 de octubre y 220/2003, de 15 de diciembre.

²¹⁶ En su Sentencia 6/1986, de 21 de enero, el Tribunal Constitucional razonaba que «el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración; de aquí que si bien en estos casos puede entenderse que el particular para poder optar por utilizar la vía de recurso ha de conocer el valor del silencio y el momento en que se produce la desestimación presunta, no puede, en cambio, calificarse de razonable una interpretación que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales. En estos casos puede entenderse que el particular conoce el texto íntegro del acto --la denegación presunta por razón de la ficción legal--, pero no los demás extremos que deben constar en la notificación [...]. En el presente caso, como hemos indicado, no puede calificarse de razonable --y menos aún de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental-- una interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición como si se hubiera producido una resolución expresa notificada con todos los requisitos legales; puede, en cambio, responder a tales criterios una interpretación que equipare este supuesto a la notificación defectuosa --incluso si se quiere a una notificación defectuosa que contenga el texto íntegro del acto--, [...]». En la misma línea puede verse la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/1995, de 3 de abril.

²¹⁷ Dice este artículo que «en todo caso, las Administraciones Públicas informarán a los interesados del plazo máximo establecido para la resolución de los procedimientos y para la notificación de los actos que les pongan término, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo. Dicha mención se incluirá en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en la comunicación que se dirigirá al efecto al interesado dentro de los diez días siguientes a la recepción de la solicitud iniciadora del procedimiento en el registro electrónico de la Administración u Organismo competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente».

el plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente»²¹⁸.

Como ha explicado el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 23 de enero de 2004, los preceptos indicados «tiene[n] su origen en el mandato del artículo noveno de la Constitución, desarrollado por el legislador, precisamente, para garantizar la Seguridad Jurídica. En [ellos] se establece una regla general, universal, que no admite excepciones: “en todo caso”, [“toda notificación”], regla general que se dirige a las Administraciones Públicas (todas) quienes necesariamente “informarán” a los interesados y un contenido explícito de ese mandato informativo». La conclusión a la que llega el Alto Tribunal de la lectura de este texto a la luz de la doctrina constitucional antes expuesta es que los plazos para la interposición de recursos no empiezan a correr en tanto las Administraciones públicas no cumplan con la obligación de información que la ley les impone²¹⁹.

Como corolario de la doctrina jurisprudencial que acabamos de describir, puede constatarse que, en el ámbito tributario (y administrativo, en general), para la interposición de recursos y reclamaciones frente a una desestimación por silencio administrativo no existe un plazo de caducidad prefijado²²⁰.

Esta teoría motivó la modificación de los artículos 235.1 y 240 de la LGT, que, de manera expresa, sujetaban a plazo la interposición de las reclamaciones económico-administrativas en los casos de desestimación por silencio, y la impugnación de las mismas cuando no eran resueltas en plazo, respectivamente²²¹; de manera que desde 2015 se incorpora a la LGT la jurisprudencia comentada. Así la nueva redacción del artículo 235.1 se limita a indicar, respecto de la presentación de reclamaciones en los casos de silencio negativo, que podrá efectuarse desde el día siguiente a aquél en que se produzcan sus efectos, sin establecer ningún plazo para ello. Igualmente, el artículo 240 dispone que, transcurrido el plazo de un año de duración del procedimiento, el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

Sorprende, sin embargo, que esta adecuación de la normativa a la interpretación mantenida de forma unánime por los Tribunales no se haya producido también en el seno del recurso de reposición. Así, para su interposición, el artículo 223.1 de la LGT establece un plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto

²¹⁸ Aclaramos que dicha disposición resulta plenamente aplicable al ámbito tributario en virtud de la supletoriedad de tal norma establecida en la disposición adicional primera de la Ley 39/2015.

²¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004, Rec. 30/2003 (FJ 3.º).

²²⁰ El artículo 46.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa establece un plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo de seis meses contados a partir del día siguiente al acto presunto (es decir, el plazo general de dos meses se amplía a seis en los casos de silencio administrativo), pero dicha prescripción no debe ser atendida teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Constitucional, si bien este en su sentencia 52/2014, de 10 de abril, se limitó a aclarar que tal plazo no era aplicable en los casos de silencio negativo, sin llegar a anular el precepto, acaso por evitar pronunciarse en los casos de silencio positivo.

²²¹ Modificación que se llevó a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Una justificación a esta diferenciación podría encontrarse en la naturaleza meramente potestativa de la reposición y su condición de recurso de rápida resolución, pues, en definitiva, lo que subyace a la doctrina jurisprudencial descrita es la protección del principio constitucional de tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, y, si bien la vía económico-administrativa es necesaria como paso previo a la vía judicial, no ocurre lo mismo con el recurso de reposición.

No obstante, a nuestro juicio, la obligación de resolver expresamente los procedimientos de aplicación de los tributos y la falta de comunicación del pie de recurso que aducían el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en sus sentencias, pueden predicarse no solo frente a las reclamaciones económico-administrativas, sino también frente al recurso de reposición. En consecuencia, se nos revela incongruente que, ante la falta de resolución en plazo de un procedimiento tributario, no corra plazo alguno para interponer aquellas, pero sí para este último.

De la normativa actual se desprende, por tanto, que, ante la desestimación por silencio administrativo de, por ejemplo, una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, si este decidiera deducir el recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa, debería hacerlo en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se entienda producido el silencio negativo. Ahora bien, si se le pasara ese plazo, aún podría interponer una reclamación económico-administrativa, puesto que, como se ha razonado, la misma no se sujeta a plazo en los casos de silencio administrativo; o, esperar a la resolución expresa para, contra ella, presentar el recurso de reposición en el plazo de un mes desde el día siguiente a la notificación.

3.2. La caducidad de los procedimientos tributarios

La caducidad se configura en el ámbito tributario como un modo de terminación anormal de los procedimientos de esta clase. De manera que, cuando los procedimientos se dilatan en el tiempo más allá del plazo fijado para su resolución sin que esta haya recaído, se consideran concluidos por caducidad.

El artículo 104 diferencia dos tipos distintos de caducidad, una en contra del contribuyente, que se produce en los procedimientos iniciados a instancia de parte por la inactividad de aquel durante más de tres meses (artículo 104.3 de la LGT); y otra, en contra de la Administración, que se produce en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen sobre los obligados tributarios (artículo 104.4 de la LGT).

Como es sabido, los efectos de la caducidad se circunscriben exclusivamente al procedimiento y nunca se extienden, al menos no de forma directa, al plano material de los derechos o situaciones jurídicas activas que subyacen a aquel. Recordemos que los derechos y las situaciones jurídicas se ven afectados por la prescripción, por lo que,

caducado un procedimiento, éste podrá volver a iniciarse siempre que el derecho que se quiera hacer valer en él no haya prescrito.

Como nota característica de la caducidad tributaria, que la distingue de la caducidad-perención administrativa, podemos hablar de su apreciación de oficio y de su automaticidad, en el sentido de que la normativa tributaria no requiere obligación expresa de resolver en los casos de caducidad del procedimiento (salvo que el interesado lo solicite expresamente), como sí se exige en la regulación que de la misma hace la Ley 39/2015. La caducidad tributaria opera *ipso iure* por el transcurso del plazo máximo de resolución legalmente previsto.

Producida la caducidad del procedimiento, son varios los efectos que se desprenden (artículo 104.5 de la LGT). En primer lugar, aquel se da por concluido, ordenándose el archivo de las actuaciones, aunque los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario²²².

En segundo lugar, los ingresos que se hubieran realizado durante la tramitación del procedimiento tendrán la consideración de espontáneos en el sentido del artículo 27 de la LGT. Ello significa que a los mismos le será de aplicación el régimen de recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo, con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que pudiera exigirse.

Pero sin duda, el efecto más importante de la caducidad tiene que ver con la eventual prescripción del derecho que se esté ejercitando a través del procedimiento de que se trate. Pues un procedimiento caducado no interrumpe el plazo de prescripción, y, en consecuencia, atendiendo al momento en que el procedimiento se hubiera iniciado dentro del plazo de prescripción, es posible que la falta de resolución en plazo de aquel de lugar, de forma indirecta, a que se produzca la prescripción, de manera que ya no pueda iniciarse de nuevo el procedimiento y que las deudas tributarias objeto de este se den por extinguidas.

²²² Se trata esta de una previsión bastante polémica, pues mientras algunos autores, como MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho...* Op. cit., p. 358, ven en ella una manifestación del principio de conservación de actos y trámites del artículo 51 de la Ley 39/2015. O, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Procedimientos tributarios..." Op. cit., p. 437, que considera que «la norma obedece sin duda al principio de economía procesal y [...] que lo que caduca es el procedimiento, pero no los elementos de prueba o los documentos utilizados en el mismo». Otro sector de la doctrina ha criticado la misma al considerarla contraria a la propia esencia de la caducidad, así para HERNANZ MARTÍN, A.: "El tiempo en las actuaciones inspectoras". *Impuestos*, núm. 8 (2003), p. 203 «cuando la inactividad de la Administración haya provocado la caducidad del procedimiento, el expediente, con todos sus antecedentes deberá archivar. En aras del principio de seguridad jurídica del ciudadano es como si el procedimiento "se borrara". En consecuencia, todas las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado se deben tomar por inexistentes, lo cual no es un obstáculo para que pueda iniciarse un nuevo procedimiento, si la prescripción lo permite».

A fin de no caer en reiteraciones vanas y para una mejor esquematización, creemos que es preferible analizar este efecto de la caducidad de los procedimientos en el capítulo próximo, junto con el estudio de la prescripción tributaria.

4. ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LOS PLAZOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Del análisis que se ha llevado a cabo sobre las normas que la propia LGT ha calificado de “comunes” a los procedimientos de aplicación de los tributos, se infiere que su ámbito de aplicación queda en realidad reducido a los procedimientos de gestión, al menos, en lo que tiene que ver con los plazos máximos para resolver. Y ello porque, como ya hemos referido en más de una ocasión, por una parte, los preceptos reguladores del procedimiento de inspección contienen una ordenación específica del plazo máximo de duración de este; y, por otra, el procedimiento de recaudación no se sujeta a plazo alguno de resolución.

De estas normas “comunes” que se ocupan de la regulación general de los procedimientos de gestión, pueden extraerse las siguientes características desde una óptica temporal:

- El plazo máximo de duración de estos será el que establezca la normativa reguladora de cada procedimiento. En defecto de dicha previsión específica, el plazo máximo para resolver y notificar es de seis meses (artículo 104.1 de la LGT)²²³.
- La regulación específica del plazo a que alude el artículo 104.1 de la LGT puede llevarse a cabo tanto por una norma de rango legal como por una norma reglamentaria. En el primer caso, no existe un límite máximo que deba observarse²²⁴. Sin embargo, en caso de que el plazo venga establecido por una norma secundaria, aquel no podrá ser superior a seis meses.
- El plazo se contará desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio, lo que significa que, en atención a la jurisprudencia ya comentada del Tribunal Supremo que interpreta la correcta forma de aplicación de la regla de cómputo “de fecha a fecha”, el primer día del cómputo será el día siguiente a dicha fecha de notificación, finalizando el plazo el mismo día en que esta se haya producido en el mes del vencimiento.
- En el caso de los procedimientos iniciados a instancia de parte, el plazo se contará desde la entrada en registro del documento al que se atribuya capacidad para iniciar el procedimiento de que se trate (autoliquidación, declaración, solicitud o comunicación de datos).

²²³ En este punto, la normativa tributaria se separa de lo establecido por la Ley 39/2015 para el procedimiento administrativo común, cuyo artículo 21.3 dispone un plazo de tres meses en defecto de norma específica que establezca de manera expresa un plazo distinto, el cual solo podrá exceder de los seis meses cuando así lo prevea una norma con rango de Ley o una norma europea.

²²⁴ Lo mismo ocurre si la norma que establezca el plazo máximo de duración del procedimiento es una norma de Derecho europeo.

- Del cómputo del plazo máximo establecido deben extraerse los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración previstos en los artículos 103 y 104 del RGGI.
- A los solos efectos de entender finalizado en plazo el procedimiento, se admite la acreditación de que se ha producido un intento de notificación válido, aunque infructuoso, que contenga el texto íntegro de la resolución.

A partir de estas directrices, nos parece oportuno comentar algunas reflexiones surgidas en torno a determinados aspectos relacionados con esta ordenación temporal de los procedimientos de gestión, tales como la falta de previsión legal de una ampliación de los plazos y de supuestos de interrupción injustificada de las actuaciones de gestión o los supuestos de concatenación de procedimientos cuando uno que se hubiera iniciado finaliza con motivo de la puesta en marcha de otro de distinta naturaleza.

4.1. Cuestiones no previstas: ampliación del plazo de terminación de los procedimientos de gestión tributaria y supuestos de interrupción injustificada

En relación con el establecimiento de un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios, las normas comunes a que acabamos de referirnos no dicen nada acerca de una posible ampliación de aquel. El artículo 104.1 de la LGT simplemente se remite a la normativa propia de cada procedimiento para que se fije el plazo máximo en que estos deban resolverse, previendo un plazo supletorio de seis meses para los casos en que aquella no se ocupe de tal extremo. Plazo este que, en principio, no va a ampliarse más que a causa de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración que lleguen a darse durante la tramitación de las actuaciones.

Ahora bien, este silencio que guarda el precepto citado no parece que pueda interpretarse como una prohibición de ampliación de los plazos que inicialmente se establezcan. Prueba de ello es la regulación tradicional del plazo del procedimiento de inspección tributaria contenida en el artículo 150 de la LGT, en la que, hasta la reforma operada por la Ley 34/2015, se estipulaba un plazo de duración inicial de 12 meses que podría ampliarse por otro periodo de hasta doce meses adicionales si así lo acordaba la Inspección de forma motivada, siempre que concurrieran determinadas circunstancias previamente fijadas en la ley y desarrolladas reglamentariamente.

En lo que atañe a las actuaciones de gestión tributaria, las normas reguladoras de los distintos procedimientos no han contemplado esta posibilidad, pero ello no significa que no puedan hacerlo, pues, en puridad, ningún precepto de la LGT se opone a ello de manera expresa. De hecho, ni se opone ni lo autoriza, porque sencillamente la Ley no se pronuncia al respecto.

En este sentido, y atendiendo a las características esenciales de los procedimientos de gestión que se desprenden de su regulación específica, MANZANO SILVA considera que el plazo de los procedimientos de gestión tributaria se configura como un «periodo determinado, cierto y concreto, que no es susceptible de aumento bajo ninguna circunstancia, sin que esto pueda confundirse con el hecho de que los períodos de

interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria se extraigan del cómputo del plazo de resolución, en los términos previstos en el artículo 104.2 de la LGT y del 103 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria»²²⁵.

Estamos de acuerdo con esta autora en que, atendiendo a la regulación vigente de los plazos procedimentales relativos a los procedimientos de gestión, no resulta admisible una ampliación de los plazos actualmente determinados, pero, insistimos, porque ello no está expresamente previsto para ninguno de aquellos en su normativa específica. Sin embargo, no coincidimos con ella cuando sostiene que «la posibilidad de que una norma con rango de Ley modifique dicho plazo, no debe confundirse con que además de fijar un nuevo plazo, éste pueda verse con posterioridad ampliado cuando medien determinadas condiciones». Pues eso es, precisamente, lo que, hasta 2015, hacía el artículo 150 de la LGT, cuya legalidad, en este sentido, nunca ha sido cuestionada. En nuestra opinión, no puede desprenderse ni del artículo 104 de la LGT ni de ninguna otra norma de pretendido alcance general, que se haga precisa una preceptiva habilitación legal para llevar a cabo dicha regulación.

Ha de tenerse en cuenta, además, que esta falta de regulación debe cubrirse con la aplicación supletoria de la Ley 39/2015 reguladora del procedimiento administrativo común, cuyo artículo 23 contempla de manera expresa el supuesto de ampliación del plazo máximo para resolver y notificar con el siguiente tenor: “1. Excepcionalmente, cuando se hayan agotado los medios personales y materiales disponibles a los que se refiere el apartado 5 del artículo 21, el órgano competente para resolver, a propuesta, en su caso, del órgano instructor o el superior jerárquico del órgano competente para resolver, podrá acordar de manera motivada la ampliación del plazo máximo de resolución y notificación, no pudiendo ser éste superior al establecido para la tramitación del procedimiento. 2. Contra el acuerdo que resuelva sobre la ampliación de plazos, que deberá ser notificado a los interesados, no cabrá recurso alguno”.

En cualquier caso, entendemos que la previsión de una posible ampliación de los plazos de gestión debería hacerse por normas con rango formal de Ley o por normas de la Unión Europea, en aras de la reserva de ley constitucional relativa a la regulación de los aspectos esenciales de los procedimientos administrativos.

De todos modos, no parece previsible que vaya a llevarse a cabo una nueva regulación de los plazos de los procedimientos de gestión en este sentido, toda vez que la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras que mencionábamos hace un momento y que venía siendo contemplada por las normas reguladoras de aquellas desde la aprobación de la LDGC en 1998, fue suprimida tras la reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015 debido a la alta conflictividad que generaba su utilización por parte de la Administración.

²²⁵ MANZANO SILVA, E.: “Consideraciones en torno al plazo de terminación de los procedimientos de gestión tributaria”. *Documentos IEF*, núm. 13 (2016), p. 129.

Otro de los aspectos relativos al cómputo de los plazos cuya ausencia en la regulación de los procedimientos de gestión fue señalada por la doctrina con la aprobación de la LGT era el de los supuestos de interrupción injustificada de las actuaciones por causas imputables al órgano de gestión que estuviera conociendo del procedimiento. Se ha considerado que si en sede del procedimiento inspector se establecía que la paralización de las actuaciones durante más de seis meses por parte de la Inspección sin causa que lo justifique comportaría que no se entendiera interrumpida la prescripción, tal previsión debía considerarse aplicable por analogía en relación con los procedimientos de gestión, considerando, eso sí, un plazo de inactividad adaptado al plazo máximo de duración de seis meses de estos, que podría ser el de tres meses²²⁶.

El Tribunal Supremo tuvo ocasión de pronunciarse sobre este asunto en su Sentencia de 4 de abril de 2006, estableciendo como doctrina esencial que los plazos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras²²⁷ son también aplicables a procedimientos de gestión tributaria a efectos de prescripción, «pues carecería de sentido que esta garantía no se tuviese en cuenta en estos casos, por el simple hecho de que las actuaciones se practicasen por la Inspección»²²⁸.

Como tendremos ocasión de analizar más adelante, este supuesto de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras ha desaparecido de la nueva redacción del artículo 150 de la LGT resultado de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Supresión esta que ha sido duramente criticada por la doctrina por cuanto supone una considerable merma de los derechos y garantías de los contribuyentes frente a conductas de la Administración poco acordes con su deber de buena administración.

4.2. Concatenación de procedimientos: sobre la conveniencia de regular una limitación temporal

Al momento de la aprobación de la LGT vigente, uno de los aspectos más criticados de la regulación de las actuaciones de gestión tributaria que aquella introducía fue el relativo a la existencia de un número excesivo de procedimientos²²⁹. En concreto, la Ley se ocupa de regular de manera exhaustiva hasta cinco procedimientos de gestión diferenciados²³⁰, además de reconocer la posibilidad de que, reglamentariamente, se regulen otros distintos, a los que serán de aplicación, por disposición del artículo 123.2 de la LGT, las normas

²²⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 19 (2008), p. 39.

²²⁷ Entonces regulados por el artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección Tributaria de 1986.

²²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2006, Rec. 22/2004 (FJ 5.º).

²²⁹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: una aproximación a su significado”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 493, habla de una «inadecuada e innecesaria proliferación de los procedimientos de gestión tributaria -y en general de todos los procedimientos- en la LGT».

²³⁰ Los enumerados en el artículo 123.1 de la Ley: a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. b) El procedimiento iniciado mediante declaración. c) El procedimiento de verificación de datos. d) El procedimiento de comprobación de valores. e) El procedimiento de comprobación limitada.

establecidas en el Capítulo II (“Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”) del Título III sobre “La aplicación de los Tributos” de la propia LGT. Este encargo ha sido asumido por el RGGI que, a su vez, contempla cinco procedimientos de gestión adicionales²³¹.

Ya MARTÍNEZ MUÑOZ apreció cómo varios de los diversos procedimientos diseñados por la LGT obedecían a la misma finalidad de someter a control el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales de los contribuyentes. En base a ello, esta autora defiende la conveniencia de una regulación conjunta de los procedimientos de gestión (excepción hecha del procedimiento de comprobación de valores), «en la medida en que para poner término a cualquiera de ellos el órgano de gestión va a tener que realizar ciertas actuaciones de comprobación, con mayor o menor alcance, y cuyos efectos pueden diferir en función de la amplitud de esas actuaciones»²³².

Se trataría entonces de regular un único procedimiento de gestión en el que, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, el órgano competente pudiera llevar a cabo actuaciones comprobadoras de mayor o menor intensidad, pero siempre dentro del plazo máximo para resolver fijado expresamente.

El objetivo perseguido por esta propuesta, que consideramos totalmente acertada, sería el de favorecer «el desarrollo de una buena actuación administrativa y el respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos». Y ello porque la configuración de esta diversidad de procedimientos de gestión incluye como forma de terminación de cualquiera de ellos el que la Administración inicie un procedimiento nuevo de distinta naturaleza en el que se le faculte a desarrollar actividades de mayor alcance, que le permitan una comprobación más exhaustiva de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Así, el artículo 127 de la LGT sobre la “terminación del procedimiento de devolución”, contempla que dicha terminación se produzca «por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección». En idéntico sentido, el artículo 133 de la LGT que se encarga de regular la “terminación del procedimiento de verificación de datos”, incluye en su letra e) el supuesto de terminación «por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos». En último lugar, el artículo 139 de la LGT en sede del procedimiento de comprobación limitada reconoce la posibilidad de que este concluya «por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada».

²³¹ Son los siguientes: el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones (artículos 126 a 129), declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución (artículo 130), el procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (artículos 131 y 132), el procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (artículos 136 y 137), la cuenta corriente tributaria (artículos 138 a 143) y los procedimientos de comprobación de obligaciones formales, que incluyen controles censales (artículos 144 a 147), del domicilio fiscal (artículos 148 a 152) y de presentación de declaraciones (artículo 153).

²³² MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Una reflexión sobre ...” Op. cit., p. 24.

Como puede observarse, cada procedimiento de gestión puede finalizar con el inicio de uno nuevo de mayor intensidad comprobadora. Sin embargo, ni la Ley ni el Reglamento se han ocupado de prever ciertos requisitos mínimos que debieran observarse, en su caso, por la Administración, a fin de evitar que lleguen a producirse situaciones poco respetuosas con los derechos de los contribuyentes. La única exigencia al respecto se establece a través del RGGI, que en su artículo 101.6 dispone que «cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de su plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento». Por lo demás se prevé que las actuaciones realizadas en el curso del primer procedimiento, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos que puedan iniciarse con posterioridad, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento concreto de que se trate.

De acuerdo con la regulación actual, la incoación de un nuevo procedimiento que ponga fin a uno que se hubiera iniciado previamente, comporta que aquel pueda tramitarse a lo largo de todo el plazo máximo de duración del mismo, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde que se hubiera iniciado el primer procedimiento. Ello conlleva que puedan sumarse sin limitación alguna los distintos plazos máximos legalmente establecidos relativos a cada procedimiento que se vaya sucediendo, lo que permitiría a la Administración desarrollar actuaciones comprobadoras e investigadoras durante un plazo total de hasta cuarenta y cinco meses, si se diera el caso extremo de un primer procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de una autoliquidación, que diera pie al inicio de un procedimiento de verificación de datos, que, a su vez, finalizara por el inicio de uno de comprobación limitada, el cual, definitivamente, terminara por la iniciación de actuaciones inspectoras a las que, a mayor abundamiento, le fueran aplicables el plazo especial de veintisiete meses estipulado por el artículo 150.1.b) de la LGT.

Si bien se trata de un supuesto harto excepcional, en realidad, no hay nada en la normativa que impida que llegue a ocurrir, aun cuando la sola exposición del mismo rápidamente revela un contundente ataque a los principios de eficacia administrativa y de seguridad jurídica, que, en la actualidad, solo podría atajarse a través de una interpretación de las normas a la luz, precisamente, de tales principios.

A nuestro juicio, de lo que acaba de exponerse se desprenden ciertos inconvenientes en la regulación separada de los distintos procedimientos de gestión, además de esta posible utilización de los mismos como una forma de ampliar el tiempo en que se desarrollen las actuaciones comprobadoras que acaba de denunciarse. En primer lugar, nos parece que carece de justificación que exista un mismo plazo máximo de duración aplicable a procedimientos en los que las facultades que va a desarrollar la Administración son tan dispares en lo que al alcance de las mismas se refiere. De este modo, si para el procedimiento de comprobación limitada, en el que se reconoce a los órganos de gestión

la facultad de realizar actuaciones consistentes en el examen de datos, antecedentes, registros y documentos exigidos por la normativa tributaria²³³, se dispone una duración máxima de seis meses; resulta lógico pensar que el procedimiento de verificación de datos, en el que se lleva a cabo una comprobación puramente formal y no inquisitiva²³⁴, limitándose la Administración a controlar la coincidencia de los datos incluidos en la declaración del contribuyente con los datos provenientes de otras declaraciones o que obren en su poder, debe poder resolverse en un plazo más corto. Y no digamos ya el procedimiento de devolución, en relación con cuya tramitación, el artículo 124 del RGGI dispone que procederá (“sin más trámite”) el reconocimiento del derecho a aquella cuando la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta. Si se apreciara cualquier defecto formal, directamente habría que acudir a un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Es decir, las facultades de la Administración en este caso se reducen a una mera comprobación formal del documento presentado por el contribuyente que, entendemos, no parecen precisar de un plazo de seis meses.

En segundo lugar, se deja a la libre discrecionalidad de la Administración la elección del procedimiento que vaya a llevarse a cabo, no exigiéndose tampoco que, en los casos en que se inicie un nuevo procedimiento mediante el que se ponga fin a otro previo, aquella justifique que el primero ha devenido insuficiente y que tal apreciación ha surgido como consecuencia de hechos o datos que se hayan conocido durante la tramitación de aquel y no antes de su inicio. Esta flexibilidad en la regulación de la concatenación de procedimientos de gestión nos parece que no coadyuvan en el objetivo de seguridad

²³³ El artículo 136 de la LGT se refiere expresamente a las funciones de la Administración en los procedimientos de comprobación limitada en los siguientes términos: 1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario. c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos. No obstante, lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria. El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección. d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria».

²³⁴ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit., p. 291.

jurídica perseguido por la ley, ya que puede favorecer la aparición de conductas administrativas arbitrarias absolutamente contrarias a dicho principio.

Por último, la terminación de un procedimiento con el inicio de otro impide la aplicación de los efectos preclusivos a que se refiere el artículo 140 de la LGT, ya que para que este opere debe existir una regulación expresa que ponga fin al procedimiento, y, en aquellos casos, la ley simplemente prevé que la terminación del procedimiento previo se produzca con la notificación del acuerdo de inicio del nuevo que vaya a llevarse a cabo²³⁵. Es más, la falta de una resolución expresa de los distintos procedimientos que lleguen a sucederse podría suponer la conculcación del principio de tutela judicial efectiva, toda vez que se impide que el contribuyente pueda interponer contra dichos procedimientos los recursos o reclamaciones que estimara conveniente para defender sus derechos, viéndose obligado a esperar a la resolución que ponga fin al último de los procedimientos que se desarrolle.

Como corolario de todo lo anterior, nos parece que una posible solución que podría poner fin a los aspectos problemáticos expuestos sería precisamente la defendida por MARTÍNEZ MUÑOZ consistente en la regulación de un único procedimiento de gestión que contara con un plazo máximo de resolución de seis meses, «en el que el órgano competente, pudiera realizar, según las circunstancias de cada caso y en el seno de la fase de tramitación, actuaciones de cotejo, de comprobación propiamente dicha o, en su caso, remitir las actuaciones a los órganos de inspección cuando ello fuera necesario»²³⁶. Se evitarían así los problemas derivados de una posible elección arbitraria del procedimiento y del alargamiento injustificado del plazo total en que se desarrollaran las actuaciones de gestión.

Otra opción pasaría por introducir una limitación temporal en estos supuestos de interrelación de procedimientos, de manera que, desde que se notificara al obligado tributario el inicio del primero de aquellos que se desarrollasen, hasta la notificación de la resolución que ponga fin al último procedimiento no pudiera transcurrir más de un tiempo que estuviera predeterminado de forma expresa por la Ley²³⁷. En nuestra opinión, este plazo total no habría de superar los seis meses si los diferentes procedimientos que se hubieran llevado a cabo fueran de gestión, y ello porque, de una parte, en tales supuestos, el órgano competente para acometer aquellos va a ser el mismo; y, de otra, ya apuntamos que el RGGI permite de manera expresa que las actuaciones realizadas en el curso del primer procedimiento, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos, conserven su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos que puedan iniciarse con posterioridad.

En otro caso, si finalmente hubieran llegado a desarrollarse actuaciones de naturaleza inspectora, puesto que entendemos que deba trasladarse el expediente a los órganos de

²³⁵ Artículo 125.3 del RGGI en relación con el procedimiento de devolución.

²³⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Una reflexión sobre...” Op. cit., pp. 24-25.

²³⁷ MOCHÓN LÓPEZ, L.: “Resolución y motivación...” Op. cit., p. 307, considera, en la misma línea, que debía haberse ponderado la posibilidad de que se generaran estas situaciones de inseguridad jurídica para los obligados tributarios con motivo de la concatenación de procedimientos, acortando los plazos máximos de resolución de aquellos que se fueran sucediendo.

inspección para que estos continúen con las pesquisas, el plazo máximo para resolver podría ser el previsto para el procedimiento de inspección (dieciocho o veintisiete meses, en función de las circunstancias) incrementado, si acaso, en un tiempo prudencial en el que la Inspección pudiera examinar la documentación obrante en el expediente resultado de las actuaciones previas de gestión.

CAPÍTULO IV

EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

SUMARIO

1. CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA. 2. CONFIGURACIÓN LEGAL DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. 2.1. La prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar. 2.2. Imprescriptibilidad de la potestad comprobadora de la Administración y su operatividad en ejercicios prescritos. 2.3. Excepción a la imprescriptibilidad de la comprobación. El plazo de 10 años de prescripción del derecho a comprobar e investigar bases, cuotas y deducciones tributarias. 2.4. La prescripción del derecho a solicitar y a obtener devoluciones tributarias. 3. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN: EL *DIES A QUO*. 3.1. El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a liquidar. 3.2. El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria. 3.2.1. *Regla general*. 3.2.2. *El dies a quo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de deudas aplazadas o fraccionadas*. 3.3. El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a los responsables. 3.4. El *dies a quo* del plazo de prescripción en situaciones especiales. 3.4.1. *El caso de actos o negocios celebrados mediante contrato privado*. 3.4.2. *Los supuestos de beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de requisitos "pro futuro"*. 3.5. El *dies a quo* de los plazos de prescripción de los derechos del contribuyente a solicitar y a obtener devoluciones. 4. EL CONFLICTO EN LA FIJACIÓN DEL *DIES AD QUEM* DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN. 5. LA INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN. 5.1. La reanudación del plazo de prescripción: ¿Cuál es el nuevo *dies a quo*? 5.2. Especialidades en el caso de obligaciones tributarias conexas. 5.3. El juego de la caducidad de los procedimientos tributarios en relación con la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar.

Cómo hemos tenido ocasión de anticipar en los capítulos precedentes, en el ámbito de los procedimientos tributarios el paso del tiempo se regula atendiendo a dos instituciones diferenciadas, pero íntimamente relacionadas entre sí. De un lado, los plazos de duración de los procedimientos o plazos máximos de resolución que, en general, pueden calificarse como plazos de caducidad (excepción hecha del procedimiento inspector que, como oportunamente veremos y por indicación legal expresa, no caduca). De otro lado, los plazos de prescripción de los derechos que se ejercitan a través de los propios procedimientos tributarios, los cuales, como ya advertíamos, solo pueden iniciarse antes de que tales plazos finalicen.

Hasta ahora, nos hemos ocupado de los plazos de duración de los procedimientos, centrándonos en la materia relativa al cómputo de los mismos, en concordancia con el

objetivo principal de esta tesis. A continuación, vamos a poner nuestra atención en la figura de la prescripción tributaria, como forma de extinción de las deudas tributarias por la inactividad de las partes durante un periodo de tiempo determinado.

En relación con ello, no pretendemos abordar un estudio pormenorizado del instituto de la prescripción, sino atender, fundamentalmente, a las principales cuestiones que inciden en los plazos prescriptivos y la contabilización de su cómputo, recogiendo los recientes pronunciamientos jurisprudenciales que analizan e interpretan, entre otros asuntos controvertidos, las modificaciones introducidas en los artículos reguladores de la prescripción por la reforma operada a través de la ya citada Ley 34/2015.

No obstante, nos parece apropiado hacer, aunque sea, una escueta referencia a los caracteres configuradores de esta figura y a su fundamento, por cuanto, sin duda, van a resultarnos útil en la recién indicada tarea que nos hemos propuesto. Y es que, como bien ha afirmado GONZÁLEZ APARICIO, el análisis de tales extremos permitirá determinar si las normas que hoy rigen la prescripción garantizan su correcto funcionamiento, adecuándose a los postulados que guían los principios sobre los que se sustenta, o si, por el contrario, ciertos preceptos se alejan de los mismos²³⁸.

1. CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

La prescripción, entendida como supra-concepto capaz de englobar distintas manifestaciones fenoménicas del mismo en función de la rama del ordenamiento jurídico a que atendamos²³⁹, podemos conceptualarla como un «modo de extinción de los derechos y acciones por el mero hecho de no haber dado señales de vida durante el plazo de tiempo fijado por la ley»²⁴⁰. De esta definición podemos extraer los principales rasgos caracterizadores de la prescripción extintiva como categoría jurídica de aplicación general.

En primer lugar, es un “modo de extinción”. La prescripción tiene efectos extintivos, que afectan, exclusivamente a los “derechos y acciones” y no a otras situaciones jurídicas, como facultades o potestades administrativas, que son imprescriptibles por naturaleza.

En segundo lugar, lo esencial en la prescripción es la inactividad de los sujetos de la relación jurídica durante un plazo de tiempo dado. La prescripción es una consecuencia legal derivada del transcurso del tiempo, al que no permanecen ajenas las relaciones jurídicas, por ello, la inactividad mencionada debe prolongarse en el tiempo.

En tercer y último lugar, el plazo de tiempo que se tiene en cuenta para considerar prescrito un derecho o una acción no es indeterminado ni arbitrario, sino que debe venir

²³⁸ GONZÁLEZ APARICIO, M.: “La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple”. *Crónica Tributaria*, núm. 180 (2021), p. 73.

²³⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant Lo Blanch. Madrid, 2012, p. 15.

²⁴⁰ Citando a DE CASTRO, AGUDO GAVILAN, M.: “Reflexiones sobre la prescripción tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 2 (2012). P. 65

necesariamente establecido por ley, sin que se admita tampoco la intervención de la autonomía de la voluntad.

En definitiva, la prescripción extintiva, para alcanzar su efecto, precisa de la concurrencia de dos requisitos: el transcurso de un plazo de tiempo legalmente establecido y la inactividad de las partes. Cumpliéndose ambos requisitos se produce la extinción del derecho o la acción.

Además de estos atributos que acaban de citarse, cabría añadir como otro rasgo esencial de la prescripción el relativo al funcionamiento habilitado de la interrupción, rasgo en que, además, se diferencia de la caducidad. La prescripción se interrumpe cuando se rompe el silencio de la relación jurídica, con la consecuencia de que el cómputo del plazo de prescripción vuelve a comenzar de nuevo desde el principio, es decir, con cada acto interruptivo se inicia un nuevo periodo de prescripción, admitiéndose un número ilimitado de interrupciones sucesivas, sin restricción temporal alguna (artículo 68 LGT).

Todas estas características resultan perfectamente subsumibles en el concepto de prescripción tributaria, que aparece en la LGT como un modo de extinción de las deudas de esta clase (artículo 59.1), aunque deban tenerse en cuenta ciertos matices por la especialidad que encarna la relación jurídico-tributaria, habida cuenta de su naturaleza *ex lege* y de la posición de supremacía que ocupa en ella la Administración como representante o depositaria del interés general.

Así, a tenor del régimen jurídico que la ley configura para la prescripción tributaria, esta se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. Además, la prescripción ganada beneficia por igual a todos los obligados al pago de la deuda, pues la misma extingue la deuda tributaria (artículo 69 LGT). De estas características se deriva una última, y es que la prescripción ganada es irrenunciable, lo que se justifica en que ninguna de las partes implicadas en la relación jurídico-tributaria (Administración y contribuyente) tiene disponibilidad sobre los elementos que la componen en virtud del principio de legalidad que la configura, por lo que la parte que se beneficia de la prescripción no puede enervarla en ningún caso. Esta imposibilidad de renuncia es, como decimos, una consecuencia automática que deriva de los dos rasgos que acaban de mencionarse, ya que cuando se cumple el plazo de prescripción, la obligación tributaria se extingue *ex lege* siendo obligado para los órganos administrativos apreciarla de oficio, también por imperativo legal, por lo que una vez concluido el plazo no cabe posibilidad alguna de renuncia porque la deuda ya no existe, ha desaparecido.

En cuanto al fundamento de la prescripción tributaria, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 1 de abril de 2000, se refiere al principio de seguridad jurídica como aquel «al que sirve, en lo fundamental, el instituto de la prescripción»²⁴¹. En definitiva, se trata de no alargar indefinidamente las relaciones jurídicas en las que acreedor y deudor no llevan a cabo, dentro de un plazo prudente fijado por la norma, ninguna actuación tendente a hacer valer su derecho o a realizar la obligación de que se trate,

²⁴¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2000, Rec. 4490/1995 (FJ 3.º).

respectivamente; generando la apariencia jurídica de que dicha relación ya no existe. Es decir, se transforma una situación de hecho en una situación de derecho, en aras de la seguridad jurídica.

Centrándonos en la obligación tributaria, que es una obligación dineraria, el hecho de mantener abierta la posibilidad de cobro por parte de la Hacienda Pública (acreedora) de forma indefinida, coloca al contribuyente (deudor) en una situación de indefinición e incertidumbre, que va contra el orden constitucional²⁴².

No obstante, una parte de la doctrina ha visto en la prescripción una institución jurídica que perjudica directamente el interés general, al traducirse en una reducción de los ingresos públicos, dado que, independientemente de las teorías más o menos imaginativas sobre su fundamento que puedan hacer aconsejable su existencia en el ordenamiento jurídico, el efecto práctico que tiene la prescripción es la liberación del deudor, es decir, la extinción de la obligación tributaria sin que nadie haya dado cumplimiento a la misma²⁴³. Ante esta situación se plantea AGUDO GAVILÁN si no se está atentando contra el valor justicia; y, en la misma línea, FERNÁNDEZ JUNQUERA advierte cómo el juego de la prescripción permite el incumplimiento del principio de justicia tributaria, el cual, siendo «esencial a cualquier obligación, toma mayor importancia en el caso de la obligación tributaria, por venir amparado por la Constitución y protegido por otros principios constitucionales como los de generalidad tributaria y capacidad contributiva»²⁴⁴. Esta autora considera una confrontación de ambos principios, el de seguridad jurídica y el de justicia, en la que toma mayor peso el primero de ellos dando lugar a la alteración del segundo, que cede en favor de aquel. Por su parte, CABALLERO SÁNCHEZ, en un intento de conciliación entre los mencionados principios, reconoce que la prescripción (al igual que la caducidad) también está «al servicio de la justicia, pues lo justo es que los derechos se ejerciten y no permanezcan indefinidamente pendientes y amenazantes sobre el sujeto obligado», y añade que «hay que dar a cada uno lo suyo, pero hay que hacerlo también en su momento»²⁴⁵.

Además de su fundamento en el principio de seguridad jurídica, entendemos que la prescripción tributaria descansa también en el principio de capacidad económica, que defiende el gravamen de la capacidad actual. Si se pudieran exigir de forma indefinida obligaciones tributarias no satisfechas en su momento, podría llegar a diluirse o desaparecer la manifestación de capacidad contributiva que generó la deuda o podría llegarse a una acumulación de deudas que superase la capacidad económica actual del sujeto pasivo, atentando contra dicho principio²⁴⁶.

²⁴² FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio Jurisprudencial*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra, 2001.

²⁴³ AGUDO GAVILAN, M.: “Reflexiones sobre la prescripción tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 2 (2012).

²⁴⁴ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de...* Op. cit.

²⁴⁵ CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*. McGraw Hill. Madrid, 1999.

²⁴⁶ GOROSPE OVIEDO, J.I.: “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 379 (2014), p. 160. En este sentido, GUERRA

2. CONFIGURACIÓN LEGAL DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Como se ha señalado hace un momento, la prescripción afecta o recae sobre derechos y acciones provocando su extinción, es decir, impidiendo su ejercicio a quienes fueran titulares de los mismos desde el momento en que aquella se produce.

Sin embargo, la LGT se refiere a la prescripción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias (artículo 59.1), que ni constituyen un derecho ni son una acción, y, aun así, no deja de ser completamente cierto que las deudas tributarias pueden extinguirse por prescripción. La explicación a esta paradoja la encontramos en la compleja regulación que la LGT realiza de la prescripción tributaria.

En este sentido, el artículo 66 somete al instituto de la prescripción el ejercicio de cuatro derechos diferenciados, estableciendo para ello un plazo general de cuatro años. Por un lado, prescriben los derechos de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (“derecho a liquidar”) y a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (“derecho a recaudar”). Y, por otro lado, prescriben los derechos del obligado tributario a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías; y a obtener dichas devoluciones y reembolso.

2.1. La prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar

Poniendo la atención en los derechos prescriptibles que son titularidad de la Administración, puede observarse como tanto el derecho a liquidar como el derecho a recaudar tienen por objeto directo la deuda tributaria. Así, el primero de ellos pretende determinar el importe de dicha deuda, mientras que el segundo se dirige al cobro de la deuda ya conocida y determinada, bien a consecuencia de una liquidación girada por la Administración, bien porque la misma hubiera sido autoliquidada por el contribuyente. En cualquier caso, transcurrido el plazo de cuatro años sin que la Administración haya ejercitado tales derechos ya no será posible determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas, dándose por extinguidos tales derechos y, con ellos, la propia deuda tributaria.

En consecuencia, a pesar de que el objeto de la prescripción tributaria lo configuran los derechos a que se refiere el artículo 66 de la LGT, entendemos que está perfectamente justificada la afirmación de que la obligación tributaria prescribe, pues transcurridos cuatro años de inactividad de las partes sobre su determinación (plazo del derecho a liquidar) o sobre su recaudación (plazo del derecho a recaudar, que entra en juego cuando la deuda está ya liquidada o autoliquidada), aquella se extingue por prescripción.

Hemos de precisar que en ningún caso se trata de institutos jurídicos distintos, sino que son dos modalidades de prescripción diferenciadas, que, aunque se refieren a la misma

REGUERA, M.: *Prescripción de deudas tributarias*. Aranzadi. Cizur Menor, 2013, p. 22, considera que el gravamen de una capacidad económica pasada no es sino «una capacidad económica inexistente, irreal, ficticia».

obligación tributaria, se regulan de forma no coincidente atendiendo a las situaciones jurídicas diversas a las que atienden. En este sentido, ESEVERRI explica la distinción entre ambos derechos de la Administración diciendo que «a través del ejercicio del derecho a determinar deudas tributarias, los órganos competentes de la Administración tributaria (gestión e inspección) materializan el principio de autotutela declarativa llegando a la cuantificación de la obligación tributaria mediante el desarrollo de un procedimiento contradictorio [...] en el que se concreta el importe de la deuda tributaria. Una vez que existe deuda tributaria líquida debe ser exigida por los órganos de recaudación tributaria en el ejercicio de la autotutela ejecutiva»²⁴⁷. Esta distinta finalidad supone, además, que las actuaciones que se lleven a cabo encaminadas a liquidar la deuda tributaria no tengan eficacia interruptiva de la prescripción respecto de la fase recaudatoria, y viceversa.

Ahora bien, aunque ambos plazos de prescripción son conceptualmente distintos y sucesivos, en la práctica aparecen con frecuencia interrelacionados en sus efectos, toda vez que si prescribiera el derecho a determinar la deuda tributaria dejaría de tener sentido la acción recaudatoria, aunque ésta no hubiera prescrito; y, si prescribiera el derecho a exigir el pago, obviamente se produciría también la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por carencia de objeto.

2.2. Imprescriptibilidad de la potestad comprobadora de la Administración y su operatividad en ejercicios prescritos

La reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 implicó importantes modificaciones en el régimen legal de la prescripción. Con dicha norma, se introdujo el artículo 66 bis, que vino a diferenciar entre los ya mencionados derechos a liquidar y recaudar del artículo 66, y el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 del mismo cuerpo legal, declarando la imprescriptibilidad de este último. Empieza sosteniendo el flamante artículo 66 bis.1 que «la prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley».

Y es que, pese a la cuestionable terminología utilizada por el legislador, ese derecho a comprobar e investigar no es sino una potestad administrativa, que como tal es imprescriptible por naturaleza. Para MARTÍN QUERALT, esta potestad genéricamente contemplada no prescribe nunca con independencia de que se ejercite o no, lo que sí prescribe, es la posibilidad de ejercitarla en un supuesto concreto²⁴⁸. En la misma línea,

²⁴⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La prescripción tributaria...* Op. cit., p. 84

²⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero...* Op. cit., p. 581. El profesor nos recuerda que «la potestad consiste en el poder de imponer (incluso de forma coactiva) conductas a terceros, o de modificar el estado material de las cosas o de los derechos existentes [...]. La potestad es una facultad que, a diferencia de los derechos subjetivos siempre tiene un origen normativo, es de carácter genérico (es decir, no tiene un objeto específico y determinado), se otorga en defensa de los intereses generales, no es transmisible (sin perjuicio de las técnicas de delegación, que existe en algunos casos), constituye un deber porque las personas o entidades que las ostentan, normalmente de carácter público (aunque pueden existir potestades privadas, como la patria potestad), están obligadas a ejercerla, y es imprescriptible».

PÉREZ ROYO entiende que la facultad de comprobar e investigar es instrumental respecto del derecho a determinar la deuda tributaria, pues la misma se ejercita junto con este a través de los procedimientos de gestión e inspección, en los que la Administración lleva a cabo tales actividades comprobadoras e investigadoras de la situación tributaria de los contribuyentes. Por eso, explica el profesor, la prescripción del derecho a liquidar conlleva normalmente la de la facultad de comprobar e investigar ese mismo ejercicio, que ya no puede ser regularizado²⁴⁹.

Al hilo de lo anterior, el artículo 115 de la LGT también experimentó importantes modificaciones por la Ley 34/2015. Desde entonces, este precepto regula las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración en los siguientes términos: «La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables». Y a continuación aclara, en coherencia con la regla general establecida en el artículo 66 bis, que «dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley».

Ahora bien, esta facultad comprobadora reconocida a la Administración sin límite de tiempo para su ejercicio, queda restringida a aquellas situaciones en las que dicha actividad resulte imprescindible en relación con obligaciones tributarias no prescritas que estén siendo objeto de una regularización tributaria. Cuando el artículo 115.1 reivindica la imprescriptibilidad de la comprobación, la acompaña de la conveniente matización en el sentido de que resulta admisible «siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito». Y lo desarrolla aún más señalando que «en particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido». Es decir, que la Administración entre a comprobar e investigar situaciones jurídicas ocurridas en ejercicios prescritos solo es posible si de dichas situaciones se derivan efectos que alcancen a obligaciones tributarias no prescritas y siempre que las actuaciones de comprobación e investigación sobre aquellas situaciones se lleven a cabo en el marco de un procedimiento tributario desarrollado respecto de las obligaciones cuyo derecho a liquidar aún se encuentre vivo. Lo que está prescrito está prescrito, definitivamente, y su comprobación solo puede tener carácter instrumental respecto de lo no prescrito²⁵⁰.

²⁴⁹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit., p. 358.

²⁵⁰ «Es por tanto una facultad de comprobación meramente instrumental, al servicio de la comprobación de una obligación tributaria no prescrita, que es la única que podrá ser objeto de liquidación, y en ningún caso

Sin embargo, estas previsiones no resultaban tan novedosas, limitándose en realidad a positivizar la doctrina jurisprudencial ya sentada al momento de su aprobación, que se había ocupado de interpretar dos preceptos recogidos en la redacción originaria de la LGT actual. Por un lado, el artículo 106.4 (luego 106.5)²⁵¹ establecía entonces la obligación de los contribuyentes que aplicasen en ejercicios no prescritos bases imponibles negativas, cuotas o deducciones que procediesen de ejercicios prescritos, a acreditar su procedencia y cuantía «mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales»²⁵². De otro lado, el artículo 70.3 declaraba que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tuvieran su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendría durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.

La Audiencia Nacional consolidó desde el principio una doctrina clara y rotunda, interpretando el artículo 106.5 de la LGT de forma estricta, al considerar que la Administración tributaria podía pedir exclusivamente los elementos de prueba consignados en la norma (declaraciones o autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales) y una vez verificado que las bases imponibles negativas compensadas eran conformes con tales documentos, no podía extender su capacidad de comprobación más allá, pues los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devienen firmes sin que puedan ser alteradas en ejercicios posteriores²⁵³. En caso de que se apreciaran discrepancias, recaía sobre la Administración la carga de la prueba para justificar la modificación en el importe de las bases imponibles que finalmente se admitiese compensar o la denegación de la compensación²⁵⁴.

El Tribunal Supremo, por su parte, no fue tan claro en este asunto, habiendo dictado sentencias contradictorias. En un primer momento se pronunció contra la doctrina de la

podrá serlo la obligación tributaria prescrita, por mucho que se extrajeran ahora conclusiones relevantes sobre los elementos en los que se basara aquella liquidación», CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNARDEZ, L.: *Las claves de...* Op. cit., p. 190.

²⁵¹ Desde la aprobación del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, este apartado 4 se reenumeró como apartado 5. Finalmente, la Ley 34/2015 lo suprimió, con motivo de la reforma en materia de prescripción, ya que la previsión que contenía dicho apartado ha pasado a regularse en el apartado 3 del nuevo artículo 66bis.

²⁵² Este precepto aplicaba con carácter general a todos los tributos del sistema tributario lo que el apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (insertado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias), establecía en relación con la compensación de bases imponibles negativas en dicho impuesto, disponiendo la obligada acreditación por el sujeto pasivo, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, de la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretendiera, cualquiera que fuera el ejercicio en que se hubieran originado.

²⁵³ Así lo señalan, entre otras, sus Sentencias de 23 de diciembre de 2010 (Rec. 366/2007), 26 de mayo y 21 de julio de 2011 (Rec. 292/2008 y Rec. 289/2008, respectivamente) y 24 de mayo de 2012 (Rec. 249/2009).

²⁵⁴ Para ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La prescripción tributaria (Nueva regulación)”. *Instituto de Estudios Fiscales. Documentos*, núm. 13 (2016), p.72, estos artículos no establecían la posibilidad de la Administración de comprobar ejercicios prescritos, sino que se encargaban de concretar las reglas sobre la carga de la prueba, según el criterio general de que quien haga valer su derecho debe probar los elementos constitutivos del mismo.

Audiencia Nacional, permitiendo a la Administración que, dentro de las actuaciones de comprobación, pudiera verificar operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos²⁵⁵. Más tarde, cambió el sentido de sus sentencias y, acogiendo el criterio de la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 4 de julio de 2014 señaló que el artículo 70.3 de la LGT «no habilitaba a entender que la Administración estuviera facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya hubiera adquirido firmeza»²⁵⁶ y ello por razones que nacían del principio de seguridad jurídica y del artículo 9.3 de la Constitución española.

Sin embargo, el Alto Tribunal corrigió tal doctrina, y volviendo a su interpretación originaria, se ocupó de distinguir de forma contundente el derecho a liquidar del artículo 66 de la LGT, de la potestad comprobadora del artículo 115 del mismo texto legal, hasta el punto de permitir a la Administración que compruebe e investigue cualquier dato originado en periodos o ejercicios considerados prescritos en base a la imprescriptibilidad de dicha facultad para comprobar e investigar. En este sentido, en su Sentencia de 5 de febrero de 2015 afirma que «la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (artículos 115 LGT 2003 y 109 LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir»²⁵⁷.

Pues bien, el artículo 66 bis de la LGT y la redacción dada al artículo 115 por la Ley 34/2015, no hacen más que incorporar a aquella norma la doctrina expuesta del Tribunal Supremo, diferenciando de forma explícita el derecho a liquidar del derecho a comprobar e investigar, y excluyendo a este último del campo de aplicación de la prescripción, aunque con alguna excepción, como enseguida veremos.

En atención a esta nueva regulación, como decíamos, la Administración podrá comprobar e investigar, sin límite de tiempo, cualesquiera circunstancias determinantes de la obligación tributaria aun en el caso de que las mismas se refieran a ejercicios, periodos o

²⁵⁵ En su Sentencia de 19 de enero de 2012, Rec. 3726/2009, el Alto Tribunal considera que «la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente» (FJ 6.º).

²⁵⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, Rec. 581/2013 (FJ 5.º).

²⁵⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, Rec. 4075/2013 (FJ 4.º).

conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de la LGT que no hubiesen prescrito (artículo 115.1 LGT). Eso se traduce en la posibilidad de comprobar hechos, actos, actividades, negocios y operaciones, que, aun habiéndose realizado más allá del plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración las obligaciones tributarias devengadas en los ejercicios en que aquellos se formalizaron, estén surtiendo efectos en obligaciones tributarias respecto de las que dicho derecho a liquidar permanece abierto.

En cuanto al contenido de esta potestad comprobadora, el nuevo apartado 2 del artículo 115 de la LGT otorga a la Administración la más amplia de las licencias, permitiéndole, en línea con la doctrina jurisprudencial que acaba de exponerse, que recalifique los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este último hubiera dado a los mismos y de que su realización se hubiera llevado a cabo en un ejercicio o periodo ya prescrito, siempre y cuando aquellos tengan efectos sobre obligaciones tributarias que no hubieran prescrito.

En este punto, parece lógico que la normativa en base a la cual se recalifiquen los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban, sea aquella que resultase de aplicación *ratione temporis* al momento de su realización. Pero es que, además, a la hora de determinar el alcance de la facultad de comprobación de la Administración en cada caso concreto, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 30 de septiembre de 2019, ha advertido que también debe atenderse a la fecha en la que hayan tenido lugar tales actos, operaciones y circunstancias, y no a la fecha de las actuaciones de comprobación. Es decir, habrá que ver, en virtud de la normativa sobre la potestad comprobadora de la Administración vigente en el momento en que se produjeron los hechos, si la misma permitía la recalificación de estos aun cuando estuvieran prescritos. Porque si no era así, si en ese momento la ley no preveía las facultades de recalificación de negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos, la Administración no podrá llevar a cabo tal recalificación, aun cuando la normativa vigente al tiempo de las actuaciones comprobadoras sí lo autorizase²⁵⁸.

En cualquier caso, las calificaciones que, en virtud de este precepto, haga la Administración respecto de hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios acaecidos en ejercicios prescritos solo pueden surtir efectos en obligaciones tributarias no prescritas, quedando completamente vedada a la Administración una posible regularización de las obligaciones tributarias correspondientes a aquellos ejercicios, cuyo derecho a liquidar ya hubiere prescrito. Lo contrario supondría vaciar de contenido a la propia figura de la prescripción y la conculcación absoluta del principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado, que, desde nuestro punto de vista, ya se ha visto suficientemente mermado con la nueva regulación establecida.

²⁵⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019, Rec. 6276/2017 (FJ 10.º).

2.3. Excepción a la imprescriptibilidad de la comprobación. El plazo de 10 años de prescripción del derecho a comprobar e investigar bases, cuotas y deducciones tributarias

La regla general de la imprescriptibilidad de la potestad comprobadora de la Administración se completa con una regla especial o una excepción aplicable cuando el objeto de la misma está constituido por determinados créditos fiscales de los contribuyentes, en concreto, cuando se trate de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación (artículo 66 bis.2 LGT). En estos casos, el derecho a comprobar de la Administración sí se somete a prescripción, aunque el legislador ha dispuesto un plazo mucho mayor que el general de cuatro años que se contempla para los supuestos tradicionales, diez años²⁵⁹; por lo que, de cualquier forma, no desaparece la posibilidad de que la Administración compruebe o investigue créditos fiscales originados en periodos o ejercicios ya prescritos en virtud del artículo 66.a), aunque sigue siendo requisito indispensable, eso sí, que la comprobación de estos créditos fiscales se realice en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

El *dies a quo* de este plazo de prescripción lo sitúa la norma en el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

Por otro lado, persiste la obligación que viniera contemplada en el derogado apartado 5 del artículo 106 de la LGT, de que aquellos contribuyentes que apliquen en ejercicios no prescritos bases imponibles negativas, cuotas o deducciones que procedan de ejercicios prescritos, aporten las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se incluyeron las mismas y la contabilidad del ejercicio correspondiente, con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se realizaron las compensaciones o aplicaciones (artículo 66 bis.3). La norma se encarga de diferenciar esta obligación de aporte documental del derecho a comprobar dichas bases, cuotas y deducciones (que no se sujeta a plazo), excluyéndola expresamente del plazo de prescripción decenal a que se somete tal derecho, aunque deja abierta la posibilidad de que la normativa propia de cada tributo sí le imponga límites temporales²⁶⁰.

²⁵⁹ Como acertadamente apuntan CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Las claves de...* Op. cit., p. 191, «no debe caerse en el error de pensar que este plazo de prescripción de 10 años supone una ampliación del plazo general de prescripción de 4 años, sino que al contrario este plazo supone una limitación temporal del derecho a comprobar que, como hemos señalado, no está sometido a plazo alguno de prescripción, en virtud del art. 115 LGT».

²⁶⁰ Esta posibilidad de que la Administración no pueda proceder a la comprobación de esas autoliquidaciones porque ya ha prescrito el derecho a la comprobación (transcurridos ya más de 10 años), pero sí pueda pedir al obligado la simple aportación, resulta, a juicio de CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Las claves de...* Op. cit., p. 191, «un tanto incoherente o debe ser casado con el derecho de los obligados a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, establecido en el art. 34.1.h) LGT. En realidad, más que las autoliquidaciones, el interés del apartado 3 del art. 66 bis radica en que el sujeto tenga que aportar la contabilidad, de donde puede derivarse, llamamos la atención, un suceso de comprobación, estando ya el derecho a comprobar prescrito».

Es decir, la actual regulación del derecho de la Administración a comprobar e investigar, junto con el régimen de la prescripción relativa a los derechos de la Administración a liquidar y a exigir el pago, puede resumirse de la siguiente forma:

- La Administración tiene un plazo de cuatro años para liquidar y para exigir el pago de las deudas tributarias previamente liquidadas o autoliquidadas.
- El plazo para comprobar e investigar las bases y cuotas compensadas o pendientes de compensación, y las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, es de diez años. Cabe concluir por tanto que para este supuesto concreto y excepcional se añaden seis años al plazo general aplicable para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, ya que el *dies a quo* de uno y otro derecho coinciden (aunque la perspectiva correcta no es tanto compararlo con el plazo de cuatro años para liquidar sino con el inexistente plazo para comprobar, de manera que los diez años no se entiendan como ampliación sino justamente en sentido inverso como limitación).

Transcurrido dicho periodo de diez años, los contribuyentes solo estarán obligados a aportar la declaración o autoliquidación y la contabilidad, correspondientes al ejercicio en que se originaron las bases, cuotas o deducciones, si así se les requiriera en el seno de un procedimiento de comprobación de un periodo no prescrito en el que se invocaron aquellas bases, cuotas o deducciones procedentes de ejercicios de más de diez años de antigüedad, pero sin que tal documentación pueda ya ser objeto de comprobación en sentido estricto.

- No se establece límite temporal alguno para la comprobación o investigación sobre cualquier otra circunstancia relativa a la obligación tributaria distinta de los créditos fiscales mencionados en el apartado anterior, siempre que tales actuaciones se lleven a cabo dentro de cualquier procedimiento de comprobación de una obligación tributaria cuyo derecho a liquidar no esté prescrito y que se vea afectada por aquellos conceptos.

2.4. La prescripción del derecho a solicitar y a obtener devoluciones tributarias

El artículo 66 de la LGT somete al plazo general de cuatro años de prescripción los derechos del obligado tributario a solicitar y obtener devoluciones tributarias, bien, cuando estas deriven de la mecánica propia de determinados tributos, bien cuando se hubieran realizado, por parte de aquel, ingresos indebidos. Igualmente, se incluye el derecho al reembolso del coste de las garantías en que, en su caso, hubiera incurrido el obligado tributario, generalmente con motivo de la suspensión de la ejecución en los casos de interposición de recursos y reclamaciones contra liquidaciones giradas por la Administración²⁶¹.

²⁶¹ Cada uno de estos supuestos responde a un derecho del contribuyente reconocido por la propia LGT, que cuenta con su correlativa obligación a cargo de la Administración. Así, el artículo 34.1 de la LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios a obtener, en los términos fijados en la norma, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan (letra c); así como el derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías cuando el acto o deuda impugnado sea declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, así como en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación

Al igual que ocurría con los derechos de la Administración a liquidar y a recaudar, los derechos del contribuyente a solicitar devoluciones y a obtenerlas se encuentran relacionados entre sí, en el sentido de que el segundo es sucesivo del primero. Así el simple hecho de realizar un ingreso indebido, o un ingreso “debido” porque así lo ordene la normativa reguladora del tributo de que se trate, no supone el automático reconocimiento del derecho a la devolución del mismo. De la misma forma que la sentencia o resolución administrativa firme que declare la improcedencia de un acto o deuda para cuya suspensión se haya aportado garantía, no lleva de suyo el reconocimiento del derecho al reembolso de los costes de tales garantías. La LGT exige que el derecho a las devoluciones de estos ingresos y al reembolso de los costes de las garantías deba ser expresamente reconocido bien por medio de acto administrativo, bien en virtud de resolución económica-administrativa o judicial. Y solo así reconocido el derecho a la devolución o el reembolso, es cuando nace el derecho a obtener dicha devolución o dicho reembolso solicitados.

En relación con los ingresos indebidos, debe precisarse, no obstante, que ello en ningún caso significa que hasta que no se produzca tal reconocimiento el derecho no exista, pues el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente nace en el mismo momento en que se realiza el ingreso correspondiente, y ello es así con independencia de que después tenga lugar un proceso de revisión en vía administrativa o jurisdiccional, y la consecuente resolución administrativa o judicial reconozca el carácter indebido del ingreso, teniendo estas un efecto meramente declarativo y nunca constitutivo.

En este sentido, la legislación tributaria se ha ocupado de regular para cada uno de estos tres derechos los procedimientos mediante los que pueden ejercitarse.

El procedimiento de devolución de ingresos derivados de la normativa de cada tributo se recoge, con carácter general, en los artículos 124 a 127 de la LGT. Se contemplan tres formas de solicitar la devolución: la más común es la de la presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver; pero también es posible iniciar el procedimiento mediante la presentación de una solicitud dirigida a la Administración, o mediante la presentación de una comunicación de datos (artículo 124). De cualquier forma, será la normativa reguladora de cada tributo la que especificará la forma en que deben solicitarse las devoluciones derivadas de la misma.

Por lo que se refiere al derecho a la devolución de ingresos indebidos, el procedimiento establecido para su ejercicio viene contemplado por el artículo 221 de la LGT, situado en sede de revisión administrativa²⁶². Este precepto contempla distintas causas que pueden dar lugar a su inicio, tales como la duplicidad de deudas o sanciones, el pago hecho en

interpuesta (en estos casos la cantidad a reintegrar y su interés legal se calcularán en proporción a la cuantía de la parte parcialmente estimada y previamente garantizada) (letra d). Mientras que los artículos 31, 32 y 33 de la LGT hacen referencia a los deberes de la Administración en correspondencia con tales derechos.

²⁶² Aunque se encuadre entre los procedimientos de revisión, en determinados casos se encuentra vinculado a un procedimiento de gestión, cual es el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, como se observa en el apartado 4 del artículo 221: “Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley”.

cuantía superior a la debida, o el pago de una deuda después de haber transcurrido los plazos de prescripción; si bien se trata de una lista no cerrada, ya que se contempla la posibilidad de que se pueda instar el procedimiento «cuando así lo establezca la normativa tributaria». Por tanto, quien considere que ha realizado un ingreso indebido según lo consignado en el artículo 221.1 de la LGT dispone de un plazo de cuatro años para solicitar el reconocimiento del derecho a que le sea devuelto lo ingresado indebidamente, y, una vez reconocido ese derecho (lo que puede ocurrir no solo mediante un acto administrativo, sino también a raíz de una resolución económico-administrativa o judicial), dispone de un nuevo plazo de cuatro años para obtener la devolución.

Ahora bien, ¿qué pasa cuando el acto administrativo por el que se realizó un ingreso indebido adquiere firmeza? En estos casos, el apartado tercero del artículo 221 de la LGT impide expresamente la aplicación del procedimiento de devolución por él previsto, disponiendo como única posibilidad de solicitar la devolución mediante el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el procedimiento de revocación o el de rectificación de errores, o bien mediante el recurso extraordinario de revisión.

Por último, el procedimiento previsto para solicitar el reembolso de las garantías prestadas como consecuencia de una resolución o sentencia judicial que declara la improcedencia, en todo o en parte, del acto recurrido y suspendido en su ejecución, está regulado en los artículos 72 a 79 del RGRRev. Debe destacarse que, mediante este procedimiento, el obligado tributario solo puede solicitar la devolución de aquellos gastos que se consideren estrictamente como gastos de constitución, mantenimiento y cancelación de la garantía aportada con sus intereses legales, encargándose el Reglamento de especificar qué garantías y qué partidas deben ser objeto de reembolso. Es decir, que no cualquier gasto por mucho que esté justificado queda integrado en el conjunto de los costes de las garantías que hayan de ser reembolsados. Ahora bien, todo ello sin perjuicio de que, en relación con estos gastos, pueda el interesado ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial de la Administración por deficiente funcionamiento de sus servicios, tal como dispone el artículo 72 de dicha norma reglamentaria.

3. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN: EL *DIES A QUO*

Como ocurre en relación con cualquier tipo de plazo, la fijación del inicio y del final del mismo resulta clave para su correcto funcionamiento. De la misma manera, la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* de los plazos de prescripción se revelan de una importancia indiscutible en aras de la eficacia de la propia institución, salvaguardando el principio de seguridad jurídica que preside esta figura.

En este sentido, el artículo 67 de la LGT se ocupa de establecer las reglas para la determinación del *dies a quo* de cada uno de los plazos de prescripción contemplados en el artículo 66.

3.1. El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a liquidar

En el caso del derecho reconocido a la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente

a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación [artículo 67.1.a) LGT]. En consecuencia, habrá que acudir a las normas reguladoras de cada tributo para saber en qué fecha finaliza dicho plazo de presentación.

En relación con ello, cobra especial relevancia lo estudiado acerca de los plazos de presentación de las autoliquidaciones en el capítulo segundo. Pues el día inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias se determinará, precisamente, en función del día final de dichos plazos de presentación.

Esta regla y, en general, todas las que vamos a examinar para los distintos supuestos de prescripción, se corresponde con el principio de la *actio nata*, ya que es a partir de ese momento cuando la Administración está en posición de ejercer su derecho a liquidar²⁶³.

Debe advertirse que el inicio del cómputo de este plazo de prescripción se producirá en los términos indicados con independencia de que el obligado tributario hubiera realizado o no la presentación de su declaración o autoliquidación dentro del plazo previsto por la normativa. Y ello en concordancia con la posibilidad que otorga la ley a los órganos de gestión e inspección tributaria de incoar un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento inspector en los supuestos en que, no habiéndose presentado por el obligado tributario la oportuna declaración o autoliquidación, aquellos entendieran que existía dicha obligación en virtud de la información que obrara en su poder.

La presentación realizada fuera de plazo, en su caso, supondrá la interrupción del plazo de prescripción con el consecuente reinicio del plazo de cuatro años en su integridad.

En otro orden de cosas, la Ley 34/2015 estableció una regla especial para los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación. En estos casos, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo. Esta forma especial de liquidación se prevé, generalmente, para los tributos locales (IBI, IAE, IVTM), en los que, una vez producida el alta inicial, los recibos correspondientes a cada periodo impositivo se emiten por la oficina gestora encargada sin previa declaración o autoliquidación. El texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, dispone como regla general

²⁶³ Esta alusión a la regla de la *actio nata* no es ociosa, sino que con ella asumimos el papel protagonista que le otorga el Tribunal Supremo en su labor interpretativa de los preceptos sobre el cómputo de los plazos de prescripción. Entre muchas otras, pueden citarse las Sentencias de 30 de noviembre de 2020 (Rec. 4467/2018) en la que señala el Tribunal lo siguiente: «Considera esta Sala que la norma en cuestión, más que una disposición probatoria, una presunción o una ficción legal, es una especificación del momento de inicio de la prescripción que resulta coherente con el principio general de la *actio nata* del artículo 1969 CC, principio que tiene su reflejo en algunas disposiciones del artículo 67 LGT, por ejemplo, en materia de devolución de ingresos indebidos»; o la de 28 de febrero de 2019 (Rec. 7701/2018), cuando indica que «en aplicación del principio de "actio nata" y dado que la Administración no ha podido girar la liquidación durante el plazo en que se ha mantenido la exención reconocida de forma provisional, ha de entenderse que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a la finalización del plazo de los cinco años en que ha operado la exención provisional».

que el devengo de tales impuestos se produce el primer día del periodo impositivo, que coincide con el año natural.

Este criterio del devengo ya venía siendo aplicado por la doctrina y la jurisprudencia antes de la reforma. Puesto que en tales impuestos no existe obligación de presentar ninguna declaración o autoliquidación, con la aprobación de la LGT de 2003 se había producido una laguna legal que requería ser colmada con una interpretación que permitiera determinar un *dies a quo* apropiado para estos casos, de manera que, en defecto de normativa tributaria específica aplicable, se acudió a la regla de la *actio nata* del Código Civil, en virtud de la cual el inicio del cómputo de plazo de prescripción debía situarse en el momento del devengo, pues es a partir de entonces cuando las Administraciones gestoras correspondientes, y según los trámites procedimentales a seguir en cada caso, pueden realizar las actuaciones dirigidas en última instancia a la liquidación del tributo²⁶⁴.

3.2. El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria

3.2.1. Regla general

En relación con el derecho a exigir el pago de las deudas tributarias ya liquidadas (sean liquidadas por la Administración o autoliquidadas), el cómputo comienza el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario [así lo indica el párrafo cuarto del artículo 67.1 LGT en relación con la letra b) del artículo 66]. No resulta muy afortunada la expresión legal referida al "plazo de pago en periodo voluntario", puesto que, dentro de las distintas modalidades de pago voluntario, no todas se producen dentro de algún plazo, sino que es posible la presentación espontánea y extemporánea de la autoliquidación y si se efectúa la presentación fuera de plazo se trata de una autoliquidación que se considera presentada en periodo voluntario, aun no habiéndose presentado dentro de plazo. Por tanto, lo importante para que la deuda sea susceptible de exigencia es que haya sido liquidada (determinada su cuantía) y no satisfecha. Ello ya permite pensar en el cómputo del plazo de prescripción para la exigencia de tal deuda.

Es decir, su inicio coincide con el de recaudación de la deuda en periodo ejecutivo, siendo el artículo 161.1 de la LGT el que determina la fecha de inicio del periodo ejecutivo. En virtud de este precepto, las deudas tributarias entran en periodo ejecutivo o bien al día siguiente del vencimiento del plazo voluntario de pago de las deudas liquidadas por las Administración sin que se haya realizado el pago, o bien al día siguiente del vencimiento del plazo reglamentario de autoliquidación si dentro de dicho plazo la autoliquidación fue presentada sin ingreso, o bien al día siguiente de la presentación de una autoliquidación extemporánea sin efectuar el ingreso correspondiente. A partir de este momento, la Administración ya está en posición de exigir la deuda a través del procedimiento de apremio, y es cuando se inicia el plazo de prescripción del derecho de la Administración

²⁶⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: "La prescripción: Cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y a exigir el pago". *Hacienda Canaria*, núm. 10 (2004), pp. 147-175.

a recaudar. De manera que, como ha constatado PÉREZ ROYO, el derecho que está sujeto a prescripción es el de poder exigir la deuda en apremio²⁶⁵.

Recapitulemos. De acuerdo con las normas sobre los plazos de pago de las deudas, a las que nos hemos referido en el capítulo segundo, podemos diferenciar las siguientes situaciones:

- Para las deudas nacidas de una liquidación girada por la Administración, el plazo de prescripción de su derecho a recaudar nacerá vencido el plazo de pago dispuesto según lo indicado por el artículo 62.2 de la LGT.

- Para las deudas derivadas de una autoliquidación, por indicación del primer inciso de dicho artículo 62, los plazos de pago serán los que establezca la normativa reguladora de cada tributo. Teniendo en cuenta que las normas propias de los distintos tributos establecen, con carácter general, un mismo y único plazo para la presentación de las autoliquidaciones y para el ingreso de la deuda resultante, si se produce dicha presentación por el obligado tributario dentro del plazo dispuesto, pero no el ingreso de la cuota, el inicio del plazo de prescripción del derecho a recaudar tendrá lugar el día siguiente del último día del plazo de presentación e ingreso. Pero, si el obligado tributario no presenta su autoliquidación en tiempo, el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago no se iniciará en tanto aquella no se presente, pues hasta entonces no existirá una deuda líquida y, por ende, exigible. En este supuesto, el plazo de prescripción se iniciará al día siguiente de la presentación extemporánea, pues el día de la presentación inclusive aún no se considera iniciado el periodo ejecutivo sino que tiene la consideración de periodo voluntario de pago, tal y como se desprende de la redacción del artículo 161.1.b) de la LGT.

3.2.2. El dies a quo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de deudas aplazadas o fraccionadas

Una de las eventualidades que puede darse en relación con la recaudación de las deudas tributarias es que los obligados tributarios soliciten el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las mismas. Si la Administración los concede, se produce una ampliación del plazo de pago, que se extiende hasta la fecha del aplazamiento o de las sucesivas fracciones acordadas. En estos casos, para determinar cuándo se inicia el plazo de prescripción del derecho a recaudar, puesto que dicho comienzo se anuda al del periodo ejecutivo, habrá que tener en cuenta un factor importante, como es en qué momento o en qué fase se produce la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Si esta se realizó en periodo voluntario, no llegará a iniciarse el periodo ejecutivo, por lo que aquel continua hasta la fecha del aplazamiento o del fraccionamiento que se haya concedido. En el caso de los aplazamientos, si no se cumple con el pago en la nueva fecha acordada, al día siguiente se iniciará el periodo ejecutivo [artículo 54.1.a) RGR]. Por tanto, cabría entender que en dicho momento se iniciará también el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago aplazado.

²⁶⁵ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit., p.410.

De otro lado, si se hubiera solicitado el fraccionamiento del pago y lo que se incumple es una de las fracciones en que se haya dividido la deuda, el artículo 54.2. del RGR distingue dos posibles situaciones: la primera, que la deuda o deudas fraccionadas estuvieran en periodo voluntario al momento de presentarse la solicitud; y, la segunda, que el fraccionamiento se hubiera solicitado respecto de varias deudas, estando algunas en periodo voluntario y otras en periodo ejecutivo al momento de presentarse la solicitud.

Para la primera situación planteada, el Reglamento señala que se deberá iniciar el procedimiento de apremio solamente respecto de la fracción incumplida [artículo 54.2.b)] y, si en el plazo concedido por la providencia de apremio (o antes de que esta sea notificada al deudor) se produce el pago de dicha fracción, el fraccionamiento continuará tal y como hubiera sido acordado desde el principio. En caso contrario, se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas.

Ante tal escenario, cabe preguntarse cómo afectan estas previsiones al plazo de prescripción del derecho a recaudar una deuda cuyo pago ha sido fraccionado. Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 67 de la LGT, y puesto que, como acaba de verse, la falta de pago de una fracción implica que solo respecto de ella se inicie el periodo ejecutivo, comenzaría a correr el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago por la vía de apremio, exclusivamente, de dicha fracción impagada, el día siguiente al de la fecha en que debió haberse pagado la misma según el calendario de pagos acordado por la Administración. El resto del fraccionamiento seguiría su curso, encontrándose, por tanto, la deuda restante (o deudas) en periodo voluntario de pago, por lo que, en principio, entendemos que no podría considerarse iniciado el plazo de prescripción respecto de esta (o estas). Es decir, se produciría una suerte de fragmentación de la deuda, iniciándose el periodo ejecutivo solo en relación a una parte de la misma, y continuando el resto en periodo voluntario de pago, lo que, en aplicación del artículo 67 de la LGT, implicaría que solo se iniciara el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago respecto de la fracción impagada.

Siguiendo con este planteamiento, entendemos que esta situación solo va a mantenerse hasta que los órganos de recaudación dicten la oportuna providencia de apremio contra la fracción impagada. Notificada esta al deudor, se produce la interrupción del plazo de prescripción respecto de la mencionada fracción que se había iniciado con el incumplimiento, ya que es el único plazo de prescripción abierto. A partir de aquí pueden ocurrir dos cosas. La primera, que el obligado pague la fracción de deuda en el plazo otorgado por la providencia de apremio. Si lo hace, la deuda correspondiente a la fracción ahora pagada se extingue, y con ella el derecho a exigirla, finalizando el plazo de prescripción de este por falta de objeto. Si el obligado tributario no paga la fracción de deuda en el plazo otorgado por la providencia de apremio, según lo dispuesto por el artículo 54.2.b) del RGR, se produce el vencimiento de toda la deuda, debiendo la Administración iniciar un nuevo procedimiento de apremio, esta vez contra la deuda restante.

Llegados a este punto, nos encontraríamos con dos plazos de prescripción distintos referidos a la misma deuda. Uno correspondería al derecho de la Administración a exigir el pago de la fracción impagada, que se habría reiniciado con la notificación de la providencia de apremio. Y el otro sería el relativo al derecho de aquella a exigir el pago del resto de la deuda, que se iniciaría al día siguiente al vencimiento del plazo para el pago de la fracción impagada otorgado por la mencionada providencia de apremio, pues ese es el momento a partir del cual el Reglamento habilita a la Administración a dirigirse contra el deudor para reclamar las restantes fracciones de la deuda.

Surge aquí la cuestión de si este hecho de que para una misma deuda existan distintos plazos de prescripción del derecho a exigirla en función del número de pagos que se haya acordado en un expediente de fraccionamiento, resulta jurídicamente admisible. En nuestra opinión, esta es la consecuencia que se infiere de una interpretación literal de las normas sobre prescripción citadas, de acuerdo con el principio de la *actio nata* que defiende la jurisprudencia en relación con la prescripción, junto con las reglas sobre inicio del periodo ejecutivo en los casos de incumplimiento de aplazamientos y fraccionamientos contenidas en el artículo 54 del RGR.

Ahora bien, si no se admitiera dicho “desdoblamiento” de los plazos de prescripción, porque se defendiera que, aunque se autoricen distintos plazos para el pago de una deuda, esta solo es una, y, por ende, solo puede existir un único plazo de prescripción del derecho a exigirla, habría que buscar otra interpretación de la regla del artículo 67.1.b) de la LGT para determinar el día de inicio de dicho único plazo de prescripción.

Sobre ello se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 7 de abril de 2005 en unificación de criterio, en un asunto sobre el fraccionamiento del pago de la cuota de IRPF expresamente reconocido por la normativa reguladora de dicho impuesto, que plantea una situación similar a la expuesta. El TEAC, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de instancia que había defendido la primera de las tesis que hemos expuesto, acoge la teoría de que la deuda que se aplaza o fracciona es única, con independencia de los “pagos parciales” que se aprueben. Y, en consecuencia, concluye que, «en los casos de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento del pago, se aplicará la prescripción de la acción de cobro, aplicando las normas generales que regulan dicha institución, con independencia de cómo se efectúe el pago del mismo, no alterando el cómputo de los plazos, que se iniciará desde que finalice el plazo de pago en voluntaria, y se interrumpirá, entre otros, con cada uno de los pagos parciales-aplazados».

Es decir, el plazo de prescripción se iniciará al día siguiente al último día del plazo para el pago de la deuda, en cualquier caso, y ello, aun cuando se hubiera presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago dentro del periodo voluntario que impidiera el inicio del periodo ejecutivo. Esta interpretación que, a nuestro modo de ver, debe valorarse positivamente por cuanto simplifica la aplicación de la prescripción, lo que siempre favorece un correcto funcionamiento de la institución, sin embargo, adolece de ciertos defectos.

En primer lugar, sitúa el inicio del plazo en un momento anterior a aquel en que la Administración puede dirigir su acción de cobro contra el obligado tributario, prescindiendo completamente del principio de la *actio nata*. Lo que, en definitiva, supone un acortamiento del plazo que se otorga a la Administración para ejercitar su derecho de cobro del crédito tributario, derecho que se le reconoce, no lo olvidemos, en aras del interés general. No obstante, este problema se solventa con el juego de la interrupción. Pues cada acto que lleve a cabo la Administración o el obligado tendente al cobro o pago de la deuda hará que se reinicie de nuevo el plazo de prescripción.

En segundo y último lugar, la solución adoptada por el Tribunal resulta incongruente con el artículo 54 del RGR, ya que no tiene en cuenta las reglas establecidas por dicho precepto sobre el inicio del periodo ejecutivo en los supuestos de incumplimiento de los aplazamientos y fraccionamientos.

En nuestra opinión, sería conveniente una previsión expresa en la norma que indicara el inicio del cómputo del plazo de prescripción en estos supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias en el sentido expresado por el TEAC, evitando otras interpretaciones como la que aquí se ha razonado que, aunque también estuvieran justificadas, dieran lugar a la situación nunca deseada de que, en vía administrativa o judicial, se aplicaran soluciones diversas para supuestos de hecho idénticos.

Por otro lado, en su pronunciamiento el TEAC no solo se refiere a los fraccionamientos, sino que también aplica su criterio en los casos de aplazamiento del pago, en los que, en realidad, la deuda no llega a dividirse en cuanto a su forma de ingreso, no originándose una situación tan farragosa como la que se producía en el caso de incumplimiento de los fraccionamientos. No obstante, estamos de acuerdo en que la solución sobre el inicio del plazo de prescripción debe ser la misma para ambos supuestos por cuestiones de coherencia jurídica.

Por tanto, si antes habíamos considerado que, en aplicación del artículo 67 de la LGT, el incumplimiento del pago en la nueva fecha que se hubiera acordado en caso de aplazamiento daba lugar a que comenzase a correr el plazo de prescripción en ese momento, siguiendo la doctrina del TEAC este ya se habría iniciado al día siguiente al fin del plazo general de pago de la deuda.

La segunda situación que contempla el artículo 54.2 del RGR es la de que el fraccionamiento se hubiera solicitado respecto de varias deudas, estando algunas en periodo voluntario y otras en periodo ejecutivo al momento de presentarse la solicitud. En este caso, la falta de pago de cualquier fracción dará lugar al vencimiento de la totalidad de la deuda, iniciándose al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida el periodo ejecutivo respecto de las primeras y continuando el que ya se hubiera iniciado en relación con las segundas. En aplicación de la doctrina del TEAC que acaba de citarse, el plazo de prescripción para cada deuda individualmente considerada se iniciará con el fin del periodo voluntario de pago que le fuera aplicable según los plazos de ingreso establecidos por su normativa específica, sin atender a los distintos plazos de pago que se hubieran acordado con la concesión del fraccionamiento de aquellas.

Por último, menos problemas plantea la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo ejecutivo. Pues en este supuesto, ya habría finalizado el plazo de pago en voluntaria de la deuda y, por tanto, ya se habría iniciado el plazo de prescripción, el cual se interrumpirá con dicha presentación de la petición de aplazamiento o fraccionamiento y con todas las actuaciones posteriores realizadas por la Administración o el obligado tributario tendentes al cobro o al pago de la deuda, tales como la notificación de la concesión o la denegación de lo solicitado y como el pago o los pagos que lleguen a efectuarse.

3.3. El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a los responsables

En particular, la ley se encarga también de indicar el día inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago a los responsables tributarios de las deudas (art. 67.2 LGT). Debe precisarse que hasta que no exista deuda líquida y exigible al deudor principal, la Administración no puede dirigirse contra ningún responsable, ni solidario ni subsidiario. Es por eso por lo que, de los derechos de la Administración susceptibles de prescribir, el único que afecta a los responsables es el de exigir el pago de las deudas ya liquidadas o autoliquidadas. En este sentido, ESEVERRI explica que «en la fase declarativa de los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión e inspección) el responsable no es parte interesada y las actuaciones administrativas en ellos desarrolladas no despliegan efectos jurídicos hacia el responsable que solo toma interés en el procedimiento cuando la deuda ya liquidada, le puede resultar exigible (bien, en periodo voluntario, bien, en periodo ejecutivo). Consecuentemente, la prescripción que es objeto de cómputo al responsable es la referente al derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria»²⁶⁶.

No obstante, otros autores, como FALCÓN Y TELLA, consideran que también resulta aplicable al responsable la prescripción del derecho a liquidar, pues para aquel, el acto de derivación de responsabilidad equivale al acto de liquidación para el obligado principal²⁶⁷. Si se aceptara esta tesis, surge la duda acerca de cuál sería el *dies a quo* de dicho plazo de prescripción, pues la LGT, en relación con los responsables, solo se refiere al *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda y, como bien reflexiona GONZÁLEZ APARICIO, «que se acepte que la derivación de responsabilidad desempeñe unas funciones análogas a la liquidación tributaria no

²⁶⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La prescripción tributaria en la jurisprudencia...* Op. cit., p. 296. En la misma línea GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas...* Op. cit., p. 67, explica que «la intervención del responsable tributario requiere la existencia de una deuda líquida y exigible. Su espacio natural lo encontramos por consiguiente en la fase de recaudación de las deudas, quedando al margen de las actuaciones declarativas que tienen lugar en el seno de los procedimientos tributarios, especialmente gestión e inspección. Lo expuesto implica que cuando hablamos de la prescripción que afecta al responsable tributario, nos referimos a la prescripción del derecho a exigirle la deuda, no del derecho a cuantificar o liquidar esa deuda».

²⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: «La prescripción de la obligación tributaria en relación al responsable: un problema mal planteado». *Quincena Fiscal*, núm. 12 (2001), p. 6.

significa, apriorísticamente, que le sea de aplicación el mismo régimen de la prescripción que le resulta aplicable al deudor principal»²⁶⁸.

Para los responsables solidarios, el plazo de prescripción para exigirles el pago de la deuda comienza a contarse de manera paralela con el del deudor principal, esto es, desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario de este último (artículo 67.2 LGT). Es decir, abierto el periodo ejecutivo de pago por falta de ingreso de la deuda en voluntaria, ese mismo día (que es el día siguiente al fin del periodo voluntario) se inicia el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al deudor principal y, si lo hubiera, también al responsable solidario.

Ahora bien, en el caso de que finalizado dicho plazo voluntario de pago no se hubiera producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable solidario no comenzará a contarse hasta que tal presupuesto de hecho se produzca. Esto es así porque, como ha señalado el Tribunal Supremo, el plazo de prescripción del responsable es distinto y autónomo respecto al plazo de prescripción del obligado principal, y también para aquel debe aplicarse el criterio de la *actio nata*, a partir del cual, para el supuesto planteado, el inicio del plazo de prescripción no se produce hasta que el órgano administrativo competente se encuentra en disposición de ejercitar el derecho de cobro de la deuda frente al responsable y no en la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo²⁶⁹.

Por su parte, en relación con los responsables subsidiarios, el plazo se cuenta desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios (artículo 67.2 LGT). Esta previsión resulta ciertamente confusa a poco que se intente conjugar con la regulación del procedimiento frente a responsables establecido en los artículos 174 y 176 de la LGT.

En este sentido, la Administración no puede dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario en tanto que no se haya producido la declaración de fallido del deudor principal (y de los responsables solidarios, si los hubiera), y el órgano de recaudación haya emitido la declaración derivativa de responsabilidad. Por tanto, que se inicie el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario con la notificación de la última actuación recaudatoria dirigida al deudor principal implica, en primer término, que no se haya producido la mencionada declaración de fallido²⁷⁰, de manera que la Administración no podrá aún dirigir su acción de cobro contra el responsable y, sin embargo, el plazo de prescripción de su derecho habrá comenzado a correr, lo que, en definitiva, es contrario al principio de la *actio nata* y, además, supone un acortamiento injustificado del plazo prescriptorio.

²⁶⁸ GÓNZALEZ APARICIO, M.: Op. cit. p. 153.

²⁶⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2009, Rec. 181/2003 (FJ 3.º).

²⁷⁰ Téngase en cuenta que esta declaración es un acto interno que no se notifica ni al deudor principal ni, mucho menos, al responsable subsidiario, por lo que tampoco puede considerarse que la ley se está refiriendo a esta como última actuación recaudatoria.

Por otro lado, entendemos que no parece fácilmente identificable esa “última actuación” de los órganos de recaudación encaminada al cobro de la deuda al obligado tributario principal, a partir de la cual se determina el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario, y ello sobre la base, no solo de que el procedimiento de apremio no tiene fijado un plazo máximo de duración, sino que el transcurrir del mismo puede llegar a resultar poco predecible, ocurriendo que la que se creyó que era la última actuación luego no lo sea, porque, tal y como prevé el artículo 173.2 de la LGT, el procedimiento de apremio se reanuda, incluso después de que se hubiera declarado fallido al deudor principal, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago²⁷¹. Si, en este sentido, se hubiera tomado por última una determinada actuación de la Administración y, posteriormente, tuviera lugar un nuevo acto de recaudación, habría que concluir que será con la notificación de este último al obligado principal con la que se inicie el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario, y no con la de la anterior actuación. De ello se infiere un cierto poder en manos de la Administración para retrasar el comienzo del plazo de prescripción, que no parece muy acorde ni con el principio de seguridad jurídica ni con el de prohibición de la arbitrariedad administrativa que reconoce nuestra Constitución²⁷².

Otro problema que se plantea en relación con esta regla de inicio del cómputo del plazo de prescripción es que la notificación de referencia se practica al deudor principal o al responsable solidario, pero no al responsable subsidiario. De manera que este no puede saber cuándo empieza a contar el plazo que tiene la Administración para dirigirse contra él, lo que, desde luego, lo sitúa en una situación de incertidumbre contraria a la propia naturaleza del instituto de la prescripción.

Como corolario de todo ello, parece necesaria una revisión de la regulación de la prescripción aplicable al responsable, que garantice su correcto funcionamiento de acuerdo con su fundamento y con la finalidad que le es propia, que no son otros que impedir que aquel «se vea compelido al pago transcurrido un plazo excesivamente largo, incompatible con la seguridad jurídica»²⁷³.

En línea con lo expuesto y partiendo de la base de que, para que la Administración pueda dirigir la acción de cobro contra el responsable subsidiario mediante la oportuna declaración de derivación de responsabilidad, deben darse dos requisitos, a saber, que se haya producido el presupuesto de hecho para la responsabilidad y que se haya declarado fallido al obligado principal y a los responsables solidarios, si los hubiera (artículo 176 LGT); solo entonces podrá la Administración derivar la responsabilidad al responsable subsidiario. La aplicación del principio de la *actio nata* implica que el inicio del cómputo

²⁷¹ El artículo 63.1 del RGR señala en este sentido que el órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos.

²⁷² GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons. Madrid, 2011. p. 178, ha denunciado que esta esta reapertura del plazo de prescripción provocada por la concurrencia de nuevas actuaciones recaudatorias frente al obligado principal significaría «desconocer la función de la prescripción tributaria, como una causa excepcional de extinción de la obligación tributaria».

²⁷³ GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción...* Op. cit., p. 176.

de la prescripción para este se produzca cuando se declare fallido al deudor principal, pues, entendemos que de los dos requisitos indicados este será el último en cumplirse. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 7 de febrero de 2022, cuyo contenido interpretativo dispone que «acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la *actio nata*, la declaración de fallido del deudor principal comporta el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria»²⁷⁴.

Esta solución, no obstante, plantea algunos problemas. El primero, que la declaración de fallido no se notifica al responsable. De hecho, no se notifica ni siquiera al obligado principal, pues se trata de un acto interno y no de un acto de recaudación en sentido estricto. Sí resulta obligado que dicha declaración se incorpore por la Administración al expediente cuya puesta de manifiesto se debe comunicar al responsable²⁷⁵, por lo que, en realidad, este puede llegar a conocer la declaración de fallido con la simple consulta de dicho expediente²⁷⁶.

El segundo problema que surge tiene que ver con la posibilidad a la que antes aludíamos de reabrir el procedimiento de apremio en los casos en que, una vez declarado fallido el deudor principal, se produzca la solvencia sobrevenida de este y proceda la rehabilitación de los créditos que se hubieran declarado incobrables. Una forma de subsanar este defecto sería que la ley, de manera expresa, eliminara los efectos interruptivos de la prescripción del responsable subsidiario que pudieran producir las nuevas actuaciones recaudatorias que surgieran de la reapertura del procedimiento de apremio²⁷⁷. En este sentido, debe señalarse que tampoco la ley prevé la interrupción del plazo de prescripción de diez años para la comprobación de bases, cuotas y deducciones.

La doctrina ha señalado un tercer inconveniente de situar el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario en la declaración de fallido del deudor principal, y es que ello supone un injustificado alargamiento de dicho plazo. Según GARCÍA NOVOA, para poder efectuar la declaración de fallido es obligatorio agotar el procedimiento de apremio respecto al obligado principal, no siendo suficiente que este haya incumplido su obligación de pago en periodo voluntario²⁷⁸. Desde nuestra

²⁷⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022, Rec. 8207/2019 (FJ 6.º).

²⁷⁵ Según doctrina del TEAC aplicada en sus Resoluciones de 22 de marzo de 2001 y de 1 de marzo de 2007)

²⁷⁶ Así lo considera también GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas...* Op. cit., p. 76.

²⁷⁷ El Tribunal Supremo ha declarado en este sentido que, «efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables. En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario» (Sentencia de 7 de febrero de 2022). De ello parece inferirse que, rehabilitados los créditos y declarada de nuevo la solvencia del obligado principal, las nuevas actuaciones recaudatorias que se llevaran a cabo para con él sí que interrumpirían el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al responsable.

²⁷⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción...* Op. cit., p. 172.

perspectiva, esta circunstancia no puede ser considerada un problema, pues estamos hablando de la naturaleza misma de la responsabilidad subsidiaria, que requiere para su activación que se haya agotado la vía de apremio contra el deudor principal. Ello implica, inexorablemente, que el momento en que vaya a ser llamado el responsable subsidiario esté separado en el tiempo de cuando se intente el cobro de las deudas de su verdadero deudor. Lo cual, a su vez, conlleva que el plazo de prescripción del derecho a exigirle el pago a aquel se inicie más tarde. A nuestro juicio, el menoscabo de la seguridad jurídica que esta circunstancia pueda provocar queda solventada con nuestra propuesta de impedir la interrupción del plazo de prescripción del responsable subsidiario.

Como última puntualización, a fin de evitar cualquier posible controversia por mínima que sea, en cuanto al día que deba considerarse el inicial del cómputo del plazo de prescripción, entendemos que este coincidirá, de acuerdo con la jurisprudencia sentada en la materia, con el día siguiente a la fecha que conste en el expediente en la que se hubiera declarado fallido al deudor principal.

En este sentido, y centrándonos en la regulación actual que hace la LGT, el *dies a quo* será el día siguiente a la notificación de esa última actuación de recaudación. Consideramos que resultaría del todo conveniente que la LGT hiciera expresa esta previsión, en línea con la determinación del inicio del plazo para los responsables solidarios, cuando sí se refiere al «día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal».

3.4. El *dies a quo* del plazo de prescripción en situaciones especiales

3.4.1. El caso de actos o negocios celebrados mediante contrato privado

Hasta ahora, nos hemos ocupado de analizar las reglas sobre el *dies a quo* de aplicación general a los supuestos de prescripción recogidos en el artículo 66 de la LGT. No obstante, la regulación de los distintos tributos por su normativa específica va a dar lugar a determinadas situaciones en las que resulte conveniente una interpretación más o menos amplia de las reglas de cómputo contenidas en el artículo 67 de la LGT para una determinación más precisa del momento en que deba entenderse iniciado el plazo de prescripción de los derechos de la Administración a liquidar o a recaudar.

En determinados casos, la propia ley se encarga de hacer una previsión expresa de cómo debe aplicarse el plazo prescriptorio. En este sentido, podemos referirnos, por ejemplo, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) que se exija en relación con determinados negocios jurídicos que se recogen en documento privado. El artículo 50.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, contiene una disposición específica en materia de prescripción para este supuesto, según la cual: «A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados

documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo».

En relación con ello, el artículo 1.227 del Código Civil establece como regla básica que los documentos privados surtirán eficacia respecto de terceros, desde la fecha en que los mismos hubiesen sido incorporados o inscritos en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que los firmaron, o desde el día en que se entregasen a un funcionario público por razón de su oficio.

¿Cuál es la aplicación práctica de esta regla? Si el plazo de presentación de la autoliquidación del ITPAJD es de treinta días hábiles desde el momento en que se cause el acto o contrato (artículo 102 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo), la aplicación de la regla general del artículo 67 de la LGT conllevaría que el plazo de prescripción de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria se iniciara al día siguiente de la finalización de dicho plazo de treinta días hábiles y se extendiera durante cuatro años, con independencia de la efectiva presentación de la autoliquidación por parte del sujeto pasivo. En aquellos supuestos en los que el acto o contrato conste en documento privado, resulta especialmente sencilla su ocultación a la Hacienda Pública, siendo posible su comunicación a la Administración tributaria cuando, de acuerdo con las reglas generales sobre los plazos de prescripción, ya hubiera prescrito la deuda.

A fin de evitar este tipo de actuaciones fraudulentas, la previsión contenida en el artículo 50.2 de la Ley del ITPAJD, permite considerar, a los solos efectos de la prescripción, que la fecha del contrato privado es la del día en que se formalice la presentación de la autoliquidación ante la Administración, de manera que, aun cuando el contrato se hubiera celebrado cuatro años antes de dicho momento, esta va a poder ejercitar su derecho a liquidar.

Entonces, ¿cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción? Si atendemos a las reglas generales sobre prescripción, esta se iniciará el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación (artículo 67 de la LGT). Por tanto, si se considera que la fecha de los actos o contratos configuradores del hecho imponible es la fecha misma de la autoliquidación (como si esta se hubiera presentado el mismo día en que suceden los hechos), el plazo reglamentario de presentación será de treinta días hábiles a partir de dicho momento, comenzando a correr el plazo de prescripción el día inmediatamente posterior a dichos treinta días hábiles.

3.4.2. *Los supuestos de beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de requisitos “pro futuro”*

Por otro lado, como decíamos, pueden darse supuestos en relación con la configuración propia de algunos tributos o con determinados aspectos de la regulación de los mismos, para los que la aplicación práctica de las reglas generales sobre el inicio del cómputo del

plazo de prescripción precise de una interpretación que se ajuste a sus concretas características. En este sentido, es habitual que los tribunales, en esta actividad interpretativa, persigan la aplicación de la regla de la *actio nata*, que, como hemos visto, es el principio que, a nuestro juicio de manera acertada, inspira la mayor parte de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en este asunto.

Uno de estos supuestos que ha sido recientemente abordado por la jurisprudencia es el de la aplicación de incentivos fiscales para los que la normativa reguladora del tributo respecto del que se reconozcan establece una serie de condiciones o requisitos que el sujeto pasivo debe cumplir una vez aplicados aquellos. Es decir, se trata de beneficios fiscales cuyo derecho se consolida con posterioridad a su efectiva aplicación.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre ello en relación con la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por aplicación de la Reserva de Inversiones en Canarias, en su Sentencia de 16 de marzo de 2015 (Rec. 2598/2013). Para comprender la solución alcanzada por el Tribunal, debe señalarse que el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece los siguientes requisitos para la aplicación de la reducción: (i) debe dotarse una reserva indisponible en el ejercicio a que se refiere la autoliquidación en la que se reduzca la base imponible; (ii) dicha dotación debe materializarse en determinadas inversiones, las cuales han de realizarse en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que se practicó la dotación y la reducción; (iii) por último, ha de mantenerse la inversión durante otros cinco años.

Si se incumple alguno de ellos, el apartado 16 de dicho precepto (apartado 8 en su redacción original) ordena al contribuyente que proceda a regularizar su situación mediante el incremento de la base imponible de la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se constate la inobservancia de los requisitos, en la suma en que fuera reducida la base imponible de la autoliquidación relativa al periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, a la vista de los acontecimientos.

Pues bien, al Tribunal se le planteó la cuestión de cuándo se entiende iniciado el cómputo del plazo de prescripción para comprobar la correcta aplicación del beneficio fiscal en que consiste la Reserva de Inversiones en Canarias (RIC), resolviendo aquel, en unificación de doctrina, que «tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación [...] del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolidaba definitivamente el beneficio fiscal en cuestión».

Veamos con un ejemplo como funcionaría la prescripción en estos supuestos. Imaginemos una entidad que en el ejercicio 2010 dotó en su contabilidad una reserva indisponible para realizar inversiones en Canarias y en el impuesto correspondiente a dicho periodo impositivo, que, con carácter general, se presentaría en el mes de julio del

año 2011, aplicó la reducción oportuna en la base imponible. Efectivamente, en el ejercicio 2012 llevó a cabo tales inversiones, cumpliéndose el primero de los requisitos de índole temporal. A partir de aquí, debían mantenerse aquellas durante un plazo de cinco años a contar desde su realización, es decir, los activos en que se materializó la inversión debían permanecer en el patrimonio empresarial hasta el año 2017.

Atendiendo al criterio del Tribunal Supremo, el plazo de prescripción de cuatro años dentro del cual la Administración podrá ejercitar su derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2010 (que es en el que se aplica el beneficio fiscal) comenzó a contarse el día 26 de julio del año 2018 -que es el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo para la presentación de la autoliquidación del ejercicio 2017-, y se extiende hasta el 25 de julio del año 2022.

Resulta preciso aclarar que, cuando el Tribunal dice en su sentencia «tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria», debe entenderse que el plazo de prescripción que se inicia a partir de la autoliquidación correspondiente al quinto año -en nuestro ejemplo, a partir del día 26 de julio del año 2018- se refiere únicamente al derecho de la Administración a comprobar si se ha consolidado o no el derecho a la reducción porque se hayan cumplido o no los requisitos que la condicionan. Mas allá de eso, la Administración no podrá comprobar otros elementos de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio en que se hubiera aplicado el incentivo fiscal -en nuestro ejemplo, la del ejercicio 2010-, porque dicha deuda ya está prescrita (todo ello sin tener en cuenta la potestad comprobadora del artículo 115 de la LGT). Es más, en caso de que la Administración llegue a la conclusión de que no se ha confirmado el derecho al beneficio fiscal por incumplimiento de los requisitos exigidos, deberá regularizar la autoliquidación correspondiente al ejercicio de dicho incumplimiento, que es aquella en la que debió incrementarse la base imponible en el importe de la reducción que ya no resulta aplicable, y no la autoliquidación del periodo impositivo de aplicación del beneficio fiscal.

Ahora bien, ¿qué ocurre si el ejercicio en que se produce el incumplimiento también se encuentra prescrito cuando la Administración inicia el procedimiento de gestión o inspección oportuno? Siguiendo con el ejemplo anterior, la situación sería la siguiente. Supongamos que una vez realizada la inversión dentro del plazo de los tres años siguientes al devengo del impuesto en que se realiza la dotación, no se cumple el requisito relativo al mantenimiento, porque en el ejercicio 2014 la entidad hubiera transmitido los elementos patrimoniales en que se había materializado aquella. Así las cosas, la Administración inicia un procedimiento de inspección el día 18 de enero de 2022 que se extiende a los Impuestos sobre Sociedades de la entidad no prescritos, correspondientes a los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020.

El procedimiento de inspección se inicia dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar la correcta aplicación de la reducción por inversiones en Canarias, tal y como se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo, y sin embargo, el ejercicio en que se produjo el incumplimiento y en el que, por tanto, el sujeto pasivo

debió regularizar su situación, esto es, el 2014, se encuentra ya prescrito. ¿Cómo entonces puede la Administración liquidar la deuda tributaria generada por la inobservancia de los requisitos? A nuestro juicio, tratando de aplicar rectamente la doctrina del Supremo, puede hacerlo mediante la regularización de la deuda correspondiente al ejercicio 2017, que es el ejercicio hasta el que la entidad debió mantener la inversión. Es decir, la Administración podrá comprobar si en dicho ejercicio permanecen en el patrimonio empresarial los activos en que se materializó la inversión, de manera que, no siendo así, podrá incrementar la base imponible del impuesto relativo al mismo en el importe de la reducción.

En línea con lo que se viene exponiendo, también se ha pronunciado el Tribunal Supremo sobre el plazo de prescripción de la facultad de regularización en caso de comprobación del incumplimiento de la reinversión en plazo a la que se supedita la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF, en su Sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec. 2812/2017), en la que remite a la doctrina sentada en la sentencia que acabamos de analizar. En este sentido, el artículo 39.3 del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, vigente en la fecha en que se produjeron los hechos a que se refiere la sentencia, señalaba un plazo de dos años para reinvertir lo obtenido por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente en la adquisición de una nueva vivienda habitual, a contar desde la fecha de la transmisión (actualmente el artículo 41.3 del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece la misma regla).

La principal diferencia que concurre entre este supuesto y el anterior concerniente a la Reserva de Inversiones en Canarias, estriba en la forma en que, en los casos de incumplimiento de los requisitos, debe devolverse el beneficio obtenido. Ya que, mientras en el caso del Impuesto sobre Sociedades, la regularización debe hacerse en la autoliquidación correspondiente al ejercicio del incumplimiento; la normativa del IRPF dispone que el contribuyente impute la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora, que deberá presentarse en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento (artículo 39.3 del Reglamento de 2004 y 41.5 del actualmente vigente).

Considera el Tribunal que tal «distinción entre impuestos es secundaria y no hace variar las cosas», por lo que la misma no es obstáculo para aplicar a este supuesto el criterio que ya quedó fijado en su sentencia de 16 de mayo de 2015. No obstante, se precisan ciertas matizaciones que sí surgen de esa diferenciación en la forma de regularizar que se impone al contribuyente incumplidor. En consecuencia, concluye el Tribunal estableciendo la siguiente doctrina: «Para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación el dies a quo, comienza, desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 RIRPF, si

es presentada por el contribuyente o bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento, si este día es posterior al antes señalado o en los casos en los que no se ha producido ninguna regularización».

Examinemos este pronunciamiento. El Tribunal distingue entre dos posibilidades, que el sujeto pasivo presente voluntariamente la autoliquidación complementaria de regularización de su situación en caso de incumplimiento, y que no la presente. En el primer supuesto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar dicha autoliquidación complementaria se iniciará al día siguiente al de la presentación de la misma (entendemos que debe equipararse a este momento la expresión “desde la recepción de la autoliquidación complementaria”) o al día siguiente al de la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio del incumplimiento, si esta se produjera en un momento posterior a la presentación de la autoliquidación complementaria. Téngase en cuenta que ambas obligaciones tributarias comparten el mismo *dies ad quem* para su presentación.

En el segundo supuesto, esto es, que no exista autoliquidación complementaria, el plazo de prescripción de la Administración se iniciará al día siguiente a aquel en que se hubiera presentado la autoliquidación relativa al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento.

Este señalamiento de los plazos que hace el Tribunal Supremo se nos antoja en cierto modo aleatorio, pues consideramos que no concuerda ni con el principio de la *actio nata* al que se supone que atiende, ni con las reglas generales sobre el *dies a quo* establecidas por el artículo 67 de la LGT. A nuestro juicio, para las dos situaciones planteadas, el plazo de prescripción debería iniciarse, en todo caso, el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produce el incumplimiento (que sería el segundo año desde la transmisión de la primera vivienda habitual), pues ese mismo plazo es el que se otorga al contribuyente para que presente la autoliquidación complementaria de regularización. Es cierto que la Administración está en posición de comprobar el cumplimiento de la exigencia de reinversión desde que transcurren los dos años posteriores al día de la transmisión de la vivienda habitual, fecha perfectamente conocida por aquella, ya que la misma se comunica en la autoliquidación del impuesto concerniente al ejercicio de dicha transmisión. Pero también lo es que, hasta ese momento, aún puede el obligado tributario presentar su autoliquidación complementaria, y cumplir con lo ordenado por las disposiciones reglamentarias que regulan la exención en estos casos de pérdida del derecho sobrevenida, por lo que cualquier actuación de la Administración anterior impediría a este la regularización voluntaria de su situación, dentro de los márgenes que las normas le conceden.

3.5. El *dies a quo* de los plazos de prescripción de los derechos del contribuyente a solicitar y a obtener devoluciones

En relación con el inicio del cómputo del plazo de prescripción de los derechos del contribuyente, las reglas que sobre ello recoge el art. 67 de la LGT no revisten especial

dificultad. Aun así, la cuestión que puede guardar cierta complejidad en estos supuestos acaso sea la de distinguir ambos plazos de prescripción, pues en determinados casos, tienden a confundirse.

Con carácter general, para que un contribuyente obtenga efectivamente una devolución tributaria se precisa, en todo caso, que primero la solicite. Es decir, la Administración, de oficio, no va a devolver nada si previamente no le consta la existencia de un derecho a ello, para cuyo reconocimiento se requiere una solicitud del interesado al respecto. En consecuencia, la Ley se ocupa de distinguir un plazo para ambas acciones, la de solicitar la devolución y la de exigir que la misma es efectúe, una vez figure el derecho a obtenerla.

Cuando el derecho a la devolución derive de la normativa tributaria (ingresos, en definitiva, “debidos”), el plazo de prescripción del derecho a solicitarla se contará, según indica el artículo 67, «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de dicho plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse». Es lo que ocurre en el caso del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el IVA. Las normas reguladoras de estos tributos contemplan la posibilidad de que el resultado de la cuantificación de la deuda tributaria sea negativo, es decir, una cantidad a devolver al contribuyente, y este, para poder obtener dicha devolución deberá presentar la autoliquidación correspondiente, que funciona como solicitud de aquella, en el plazo reglamentario que se haya dispuesto para ello.

En estos supuestos va a iniciarse un procedimiento tributario concreto, el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, regulado por los artículos 124 a 127 de la LGT. El artículo 125.2 dispone que el plazo para efectuar la devolución (que será el que se señale por la normativa de cada tributo con un máximo de seis meses) comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación. Tal como está configurado este procedimiento (en particular a nivel reglamentario), a raíz de la solicitud, se prevé que se obtenga directamente la devolución, y no el reconocimiento previo del derecho a ella. Por su parte, el artículo 127 contempla como causa de finalización del procedimiento la notificación del acuerdo que reconozca el derecho a la devolución solicitada. Sin embargo, generalmente, estos procedimientos terminan, bien con la devolución propiamente dicha -tal y como se ordena en el artículo 31 de la LGT-, bien con la apertura de un procedimiento de comprobación o de inspección.

¿Significa esto que los plazos de prescripción del derecho a solicitar y a obtener devoluciones derivadas de la normativa tributaria coinciden en el tiempo? En realidad, no, porque el derecho a obtener las devoluciones que se hubieran solicitado no podrá ejercitarse en tanto no haya transcurrido el plazo establecido para la devolución sin que esta se haya efectuado. El artículo 67 de la LGT regula ambas cuestiones por separado y en el caso del plazo de prescripción del derecho a “obtener” la devolución de ingresos debidos, establece que comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo».

Es decir, mediante la presentación de una autoliquidación con resultado a devolver, se está ejercitando el derecho a solicitar devoluciones tributarias, lo que debe hacerse en el plazo de cuatro años a contar desde el día siguiente al último del plazo reglamentario de presentación. Ahora bien, una vez solicitada la devolución (mediante la presentación de la autoliquidación), si en el plazo previsto para la devolución (seis meses, generalmente) esta no se hubiera recibido, al día siguiente comienza el plazo de prescripción de cuatro años del derecho del contribuyente a obtener dicha devolución.

Pasando ahora al tratamiento de las devoluciones de ingresos indebidos, ¿cuándo comienza el plazo de prescripción del derecho a solicitarlas? El artículo 67 LGT distingue varios supuestos: «desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado». En principio comenzará el día siguiente al día en que se realizó el ingreso indebido.

Si el ingreso indebido trajera su causa en la presentación de una autoliquidación, el cómputo empieza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, siempre claro está que el ingreso indebido se haya realizado dentro de dicho plazo junto con la presentación de la autoliquidación. Ahora bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2020 (Rec. 3887/2017) ha venido a cuestionar esta regla al defender que el plazo solo debe empezar a contarse desde que se alcanza la constatación de que el ingreso tiene en efecto el carácter de indebido, de resultas de un procedimiento tributario acometido en relación con otro sujeto²⁷⁹.

Si el ingreso resultase indebido porque así lo hubiera declarado una sentencia o una resolución administrativa, el plazo se computará desde el día siguiente al día en que la sentencia o la resolución hubieran alcanzado firmeza. Misma regla debe aplicarse para el derecho al reintegro de los costes de las garantías prestadas como consecuencia de la interposición de recursos y reclamaciones.

Finalmente, el artículo 67 de la LGT contempla la situación en la que el ingreso indebido sea consecuencia de la aplicación conjunta de dos tributos incompatibles entre sí. Cuando esto ocurra, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En cuanto al plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, el *dies a quo* será el día siguiente a la fecha de notificación del acto o resolución donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso.

A nuestro entender, existe una cierta confusión entre la regulación del derecho a solicitar y el derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos, confusión que se origina

²⁷⁹ Véase CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Las claves de...* Op. cit., p. 485.

en el hecho de que la ejecución de la devolución debería derivar necesariamente de su reconocimiento.

Resulta curioso, por tanto, que, según lo dispuesto por el artículo 67 de la LGT, el derecho a solicitar la devolución comience a correr «desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado» pues (salvo en los casos de retroacción) el pago de la devolución que proceda debería formar parte de la ejecución de la correspondiente resolución, tal y como lo ordena el artículo 239.3 de la LGT cuando dice que «salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución». Parece, por tanto, que este supuesto debería referirse, más bien, a la prescripción del derecho a obtener la devolución.

4. EL CONFLICTO EN LA FIJACIÓN DEL *DIES AD QUEM* DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

Situado el día inicial de los plazos de prescripción de acuerdo con las reglas que acaban de estudiarse, la cuestión estriba ahora en cómo deben computarse dichos plazos hasta llegar al día final, y determinar este con toda precisión y claridad. Huelga decir la indudable importancia que entraña el asunto, pues se trata de dilucidar hasta cuándo puede la Administración iniciar los procedimientos de aplicación de los tributos mediante los que desarrollar sus actividades de control tributario.

Sin embargo, aparte del establecimiento del *dies a quo* para los distintos derechos prescriptibles que reconoce, la LGT no se ha ocupado de recoger ninguna regla en cuanto a la manera en que deben contarse los plazos de prescripción (ni ningún otro tipo de plazo). En consecuencia, atendiendo al mandato del artículo 7.2 de la propia Ley habrá que acudir a “las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común” que tienen carácter supletorio respecto de las normas tributarias.

En este sentido, cobra especial interés la calificación que se haga de los plazos prescriptivos atendiendo a su naturaleza, pues dependiendo de ello les serán aplicables unas reglas u otras sobre cómo realizar el cómputo. Es decir, se trata de dirimir si los plazos de prescripción son plazos sustantivos o plazos procedimentales. Si nos decantamos por lo primero, resultará aplicable lo dispuesto por el artículo 5 del Código Civil; mientras que, si se califican de plazos procedimentales, serán las reglas sobre cómputo del artículo 30 de la Ley 35/2019 las que deban observarse.

Recordando lo establecido por dichas disposiciones para los plazos que se señalan por años, ambas acuden a la regla “de fecha a fecha” para la determinación del *dies ad quem*. Así, el artículo 5 del Código Civil indica que «si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha», y añade que «cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes».

Traemos a colación aquí la jurisprudencia más que sentada del Tribunal Supremo según la cual, el cómputo de los plazos de fecha a fecha significa que el *dies ad quem* coincide con el día en que tuvo lugar la notificación en el mes en que se produce el vencimiento²⁸⁰.

Por su parte, el artículo 30.4 de la Ley 39/2015 dispone que «el plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento», añadiendo igualmente que «si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes».

Debe matizarse, eso sí, que el día que va a tomarse como referencia no siempre va a corresponderse con el día en que se haya producido o dado por producida una notificación, pues, como hemos visto hasta ahora, el *dies a quo* de los plazos de prescripción, en función del supuesto de prescripción concreto ante el que nos hallemos, se fija en relación con distintos tipos de hechos o momentos, tales como la finalización del plazo establecido bien para la presentación de una declaración o de una autoliquidación, bien para el ingreso de las deudas tributarias; el devengo de determinados tributos, o la realización del presupuesto de hecho para la responsabilidad, entre otros. Resulta evidente que estas eventualidades, en ningún caso, impiden la consideración de las normas sobre cómputo que acaban de citarse, que, en su caso, resultarían aplicables por analogía.

De acuerdo con las mismas, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente, por ejemplo, al IRPF del periodo impositivo 2018, se iniciará el día siguiente al último día del plazo para la presentación de la autoliquidación. Si este último día del plazo de presentación fue el 1 de julio de 2019, el *dies a quo* del plazo de prescripción será el 2 de julio de 2019, y el *dies ad quem* de dicho plazo, el 1 de julio del año 2023.

A la vista de lo indicado hasta ahora, podría decirse que resulta indiferente la aplicación de la norma común o la de carácter administrativo, puesto que ambas establecen la misma regla de cómputo. Sin embargo, ello no es exactamente así. Como veíamos en el capítulo anterior, la única diferencia entre el cómputo civil de los plazos y el cómputo procedimental, en relación a los plazos señalados por meses o años, reside en que solo las normas reguladoras de este último prevén que cuando el *dies ad quem* identificado según hemos visto coincida con un día inhábil, se entenderá que el plazo se extiende hasta el primer día hábil siguiente²⁸¹. Mientras que, por su parte, el artículo 5.2 del Código Civil indica de forma expresa que, en el cómputo civil de los plazos, no se excluyen los días inhábiles.

En el ejemplo expuesto, el día 1 de julio del año 2023 cae en domingo, por lo que, atendiendo a las normas civiles, el *dies ad quem* del plazo de prescripción será ese día,

²⁸⁰ Por todas, citamos la Sentencia de 8 de marzo de 2006, Rec. 6767/2003.

²⁸¹ Los apartados 5 y 6 del artículo 30 de la Ley 39/2015 se expresan del siguiente modo: «5. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. 6. Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que residiese el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso».

sin embargo, en virtud del artículo 30 de la Ley 39/2015, el plazo se prorrogaría hasta el lunes, 2 de julio de 2023.

Desde nuestra perspectiva, los plazos de prescripción son plazos sustantivos, pues estimamos que los mismos se subsumen en la definición de este tipo de plazos realizada por el Tribunal Supremo, según el cual, tienen tal carácter aquellos plazos que se asignan para el ejercicio de una acción o un derecho jurídico material²⁸².

Ahora bien, no debe pasarse por alto que el ejercicio de las acciones o derechos que se someten a plazo de prescripción tributaria, cuales son el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas, se lleva a cabo a través de los procedimientos tributarios, los cuales se incoan mediante la oportuna notificación al obligado tributario del acuerdo de inicio, que, sin duda, se trata de un acto procedimental y que, en consecuencia, se somete a las reglas de cómputo de los plazos establecidas por la Ley 39/2015.

En esta línea, GARCÍA NOVOA explica que «la interrupción de la prescripción es una cuestión que pone en relación el aspecto sustantivo con el aspecto procedimental de la prescripción. [...] La prescripción forma parte del régimen sustantivo de la obligación tributaria, y la interrupción es parte importante de ese régimen sustantivo. Pero la interrupción tiene lugar por medio de actuaciones que se integran en los diversos procedimientos de aplicación del tributo»²⁸³.

A nuestro entender, puede predicarse una relación analógica entre este escenario que acaba de presentarse y la situación planteada ante el Tribunal Supremo en el Recurso de Casación 511/2004, que se resolvió mediante Sentencia de 29 de abril de 2009, en la que se cuestionaba la forma en que debían conciliarse las reglas sobre cómputo de los plazos sustantivos y las de los plazos procesales, cuando para el ejercicio de un derecho material (sometido a plazos civiles) se precisa de una acción procesal (sometida a plazos procesales), toda vez que las primeras no permiten excluir de su cómputo los días inhábiles (artículo 5.2 del Código Civil), mientras que las segundas prevén la prórroga de los plazos al primer día hábil siguiente cuando el último día del plazo recaiga en día inhábil (artículos 133.4 LEC y 185 LOPJ).

La conclusión a la que llegó el Alto Tribunal fue que, en estos supuestos, cuando el último día del plazo para el ejercicio de la acción o derecho sea inhábil, puesto que la actuación que debe realizarse tiene carácter procesal, se admite que la misma se lleve a cabo el día hábil siguiente al del vencimiento del plazo sustantivo.

En base a este criterio jurisprudencial, entendemos que puede defenderse la teoría de que cuando el *dies ad quem* del plazo de prescripción coincida con un día inhábil, la

²⁸² Entre otras, así lo expresa en su Sentencia de 22 de enero de 2009, Rec. 1213/2004, en la que distingue entre los plazos procesales y los plazos sustantivos (FJ 2.º).

²⁸³ GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción...* Op. cit., pp. 184-185.

Administración podrá iniciar un procedimiento el primer día hábil siguiente a aquel sin que pueda considerarse prescrito el derecho que se ejercita.

5. LA INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

Una de las principales características del instituto de la prescripción es que es susceptible de interrumpirse cuando alguna de las partes de la relación jurídica rompe el silencio en que esta estaba inmersa para realizar alguna actuación relacionada con el derecho concreto que se somete a prescripción.

La interrupción de los plazos de prescripción implica que estos vuelvan a contarse por enteros desde el principio. Por tanto, la identificación del *dies ad quem* inicial de los plazos puede llegar a perder toda su virtualidad, ya que el mismo es susceptible de sufrir sucesivos retrasos en función de los supuestos de interrupción que acontezcan a lo largo de todo el plazo prescriptorio, pues, a mayor abundamiento, no existe en nuestro ordenamiento un número máximo de interrupciones que puedan operar para un único plazo de prescripción, lo que en la práctica puede generar, como ha advertido GUERRA REGUERA, «una situación que guarda cierta similitud con la inexistencia de prescripción»²⁸⁴. Así, para GARCÍA NOVOA «el juego de la interrupción es crucial para el cómputo de la prescripción, pues la virtualidad interruptiva de las actuaciones de la Administración y, en ciertos casos, del obligado tributario, es lo que determina la verdadera duración de la prescripción»²⁸⁵.

El artículo 68 de la LGT recoge las distintas causas de interrupción referidas a cada uno de los derechos prescriptibles contemplados en el artículo 66, de manera que solo aquellas actuaciones que puedan subsumirse en alguna de dichas causas tendrán verdadero efecto interruptivo de los plazos de prescripción. Se trata por tanto de una lista *numerus clausus* que, además, debe ser interpretada de manera restrictiva, y ello por exigencias, una vez más, del principio de seguridad jurídica, habida cuenta de que, en definitiva, la interrupción de la prescripción impide su consumación.

5.1. La reanudación del plazo de prescripción: ¿Cuál es el nuevo *dies a quo*?

Como ya se ha mencionado, la interrupción de la prescripción supone el inicio del cómputo del plazo por entero, es decir, tiene un efecto de puesta a cero del contador del plazo. En concreto, el artículo 68.6 de la LGT se expresa en los siguientes términos: «Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente», que se refiere a la interposición de recursos en vía jurisdiccional. Sin embargo, en lo que a nosotros nos interesa, la LGT guarda silencio acerca de cuándo debe entenderse que se reinicia el plazo, es decir, nada se dice sobre el *dies a quo* del cómputo del nuevo plazo de prescripción que nace como efecto de la interrupción.

²⁸⁴ GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas...* Op. cit., p. 120.

²⁸⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción...* Op. cit., p. 183. Este autor denuncia que, bajo el instrumento de la interrupción subyace una clara intención del legislador de prolongar los plazos en los que la Administración puede actuar, lo que, como advierte, resulta potencialmente contrario a la seguridad jurídica.

En este punto, la doctrina ha reconocido tradicionalmente dos posibilidades acerca de la duración del efecto interruptivo de la prescripción²⁸⁶. La primera, que el reinicio del plazo se produzca de manera inmediata a la realización del acto que causa la interrupción. La segunda posibilidad implica reconocer un cierto efecto suspensivo a la interrupción, de manera que el inicio del nuevo plazo se postpondría hasta la finalización del procedimiento que se hubiera incoado, cuyo acuerdo de inicio debidamente notificado al contribuyente hubiera causado la interrupción.

Aunque como decimos, nuestra LGT no se manifiesta de manera expresa sobre ello, de la expresión “producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción” se desprenden, a nuestro juicio, dos cosas, la primera, que la interrupción implica que todo el plazo se vuelva a contar desde el principio, y no una mera reanudación del cómputo por el tiempo que restara al momento de producirse la causa con virtualidad interruptiva; la segunda, que el legislador se ha decantado por el reinicio inmediato del nuevo plazo, pues, de haber querido retrasar su comienzo con carácter general, lo habría hecho, y no habría calificado de “salvedad” a los supuestos recogidos en el apartado 7 del precepto, para los que sí se contempla ese diferimiento del inicio del cómputo del nuevo plazo de prescripción.

Queda pendiente, no obstante, la tarea de determinar el exacto *dies a quo* de este nuevo plazo que se vuelve a contar. Desde nuestra perspectiva, se abren también en este aspecto dos posibles días de inicio. Por un lado, si se acude a las reglas dispuestas por el artículo 67 de la LGT que señalan el inicio de los distintos plazos de prescripción, porque se considere que las mismas resultan igualmente aplicables a los supuestos de interrupción, en este sentido, puesto que estos últimos van a consistir, generalmente, bien en una notificación al obligado tributario, bien en la presentación de documentos o en la realización de ingresos por parte de este, bien en la interposición de recursos o reclamaciones, el día inicial del cómputo será el día siguiente a aquel en que se produzcan cada uno de estos hechos. Esta forma de cálculo coincide además con las reglas generales establecidas por el artículo 30 de la Ley 39/2015.

Por otro lado, puede interpretarse la letra del artículo 68.6 en el sentido de que en el mismo instante en el que se da el acto interruptivo de la prescripción se inicia de nuevo el plazo. Esta es la teoría mayoritariamente acogida por la doctrina. Así, MARTÍN QUERALT señala que la regla general en cuanto a la reanudación del cómputo de la prescripción es que esta comienza a contarse de nuevo «el día que se hubiere interrumpido»²⁸⁷. Para GONZÁLEZ APARICIO «el precepto es bastante claro estableciendo que la interrupción provoca el efecto inmediato de la reanudación del cómputo del plazo de prescripción, el mismo día en que se ha interrumpido», sin que pueda considerarse que dicho efecto quede postergado a ningún momento posterior²⁸⁸.

²⁸⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción...* Op. cit., p. 185-186.

²⁸⁷ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de derecho financiero...* Op. cit., p. 593. En la misma línea se expresa GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas...* Op. cit., p. 120.

²⁸⁸ GONZÁLEZ APARICIO, M.: *La prescripción de...* Op. cit., p. 625.

A nuestro juicio, sin embargo, esta segunda opción implica que deba mirarse con detenimiento el cómputo de fecha a fecha que se haga del nuevo plazo de prescripción que se inicia con el acto interruptivo. Es decir, si el plazo de prescripción originario comienza al día siguiente a aquel en que, por ejemplo, se entienda finalizado el plazo de presentación de una autoliquidación, como podría ser la relativa al IRPF del ejercicio 2020, que pudo presentarse hasta el 30 de junio de 2021, el mencionado plazo prescriptorio que se inició el día 1 de julio de 2021 se extenderá hasta el día 30 de junio del año 2025. Ahora bien, imaginemos que el 20 de enero de 2022 se notifica al obligado tributario el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, interrumpiéndose la prescripción ese mismo día. Si consideramos que el *dies a quo* del plazo que se reinicia es el mismo día de la notificación, es decir, el 20 de enero de 2022, la regla de cómputo de fecha a fecha nos indica que este nuevo plazo de prescripción finalizará el día 19 de enero de 2026. De manera que, si bien en el primer plazo el día de referencia no se cuenta en el cómputo, porque este se comienza al día siguiente, en los sucesivos plazos que se inicien con motivo de las interrupciones que puedan producirse, el día de referencia sí que se cuenta.

Aunque a simple vista pueda parecer que el asunto no tiene mayor trascendencia, creemos que pueden llegar a darse situaciones controvertidas a raíz de tales conclusiones, porque, como acaba de verse, determinar que el día inicial del reinicio del plazo debe coincidir con el mismo día de la interrupción, supone situar el *dies ad quem* un día antes de aquel que resultaría si se considerara que el nuevo plazo debe comenzar al día siguiente al en que se produzca la causa de interrupción.

Desde nuestra perspectiva, los razonamientos que acaban de exponerse justifican que sea la primera de las opciones indicadas la que deba tomarse en consideración, nos referimos a la que sitúa el *dies a quo* del nuevo plazo al día siguiente del día en que se produzca la actividad interruptora, pues entendemos que es la que resulta naturalmente aplicable por seguir la línea de la regla de cómputo de fecha a fecha establecida por el Código Civil y aceptada por la jurisprudencia. Así, en el ejemplo empleado, el segundo plazo de prescripción se iniciaría el día 21 de enero de 2022, finalizando el día 20 de enero de 2026. Dándose por extinguida la obligación tributaria, el día posterior, esto es, el 21 de enero.

Por otra parte, la LGT se refiere al *dies a quo* del cómputo del plazo que vuelve a iniciarse en relación con los supuestos de interrupción de la prescripción recogidos en el apartado 7 del artículo 68, para los que el legislador ha optado por un reinicio postergado. Se trata de los siguientes: la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el ejercicio de acciones civiles o penales, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal y la recepción de una comunicación judicial que ordene la paralización del procedimiento. Cuando concurra alguno de ellos, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo, no de manera inmediata, sino «cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la

paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente».

Del mismo modo, sostenemos la idea de que el plazo se reinicia al día siguiente a aquel en que la Administración reciba las notificaciones oportunas, concluyendo el mismo día de la notificación del año de vencimiento.

El segundo párrafo de este apartado 7 contiene un último supuesto de diferimiento del reinicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria cuando la interrupción de este se deba a la declaración de concurso del deudor. La norma atiende a las diversas formas en que este puede finalizar, esto es, bien con la apertura de la fase de liquidación, bien con la aprobación de un convenio con los acreedores. En el primero de los casos, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, se distingue entre las deudas que se hubieran incluido en aquel y las que queden fuera del mismo. En el primero caso, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando las deudas resulten exigibles al deudor de acuerdo con lo pactado. Es decir, una vez convenida la nueva fecha en que deban efectuarse los pagos de las deudas tributarias, si estos no fueran realizados, el plazo volverá a contar a partir del día siguiente a dicha fecha.

Respecto de las deudas tributarias no sometidas al convenio concursal, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de la aprobación del convenio, lo que, según el artículo 389 la Ley Concursal, se producirá mediante sentencia dictada por el juez del concurso, la cual deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado y en el Registro público concursal. No obstante, el precepto es claro cuando sitúa el inicio del nuevo plazo de prescripción en “el momento de la aprobación”, por lo que habrá de atenderse en estos casos a la fecha de la sentencia que apruebe el convenio.

5.2. Especialidades en el caso de obligaciones tributarias conexas

La Ley 34/2015 introdujo como novedad en el régimen de la prescripción la interrupción de las llamadas “obligaciones conexas” cuando concurriera una causa de interrupción del derecho a liquidar una obligación tributaria distinta de aquellas, pero con la que estuvieran relacionadas. ESEVERRI se ha referido a ello como «el efecto expansivo de la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar una obligación tributaria hacia otras diferentes con ella relacionadas, en razón a sus comunes elementos integradores»²⁸⁹.

Debe apreciarse que la existencia de obligaciones tributarias conexas es anterior a la regulación que sobre ellas se incorpora a la LGT en 2015 y ya venía planteando importantes problemas en materia de prescripción no resueltos por la normativa. Así, cuando la Administración tributaria regularizaba una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por aquel, pretendía modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se había fundamentado

²⁸⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La prescripción tributaria...” Op. cit., p. 74.

la regularización de la primera obligación, era posible que no pudiera hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que tanto los contribuyentes como la Administración podían resultar gravemente perjudicados. Así, podían llegar a darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también podían producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses de la Hacienda pública.

Con el objeto de dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado que se contiene en el apartado 9 de artículo 68 de la LGT.

Este precepto define a las obligaciones tributarias conexas como «aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

Pues bien, tratándose de obligaciones tributarias conexas que pertenezcan a un mismo obligado tributario, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar una de ellas produce, además, la interrupción del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias conexas con aquella, tanto en relación con el derecho a liquidar como con el derecho a solicitar devoluciones, siempre y cuando en las mismas se produzca o haya de producirse una tributación distinta a consecuencia de la aplicación de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

Un ejemplo de las situaciones que tratan de protegerse con el artículo 68.9 de la LGT, sería aquella en la que un contribuyente que percibe rendimientos de capital inmobiliario por el arrendamiento de un inmueble hubiera realizado determinadas reformas que habría calificado de mejoras, practicando la oportuna deducción de la cuota de amortización correspondiente a las mismas durante los años siguientes al de la inversión. Algunos años después transmite el inmueble y, a la hora de determinar el valor de adquisición, lo aumenta en el importe de las mejoras realizadas tal y como establece el artículo 35.1 de la Ley reguladora del IRPF. La Administración inicia un procedimiento de comprobación de la autoliquidación relativa al periodo en que se produjo la venta del inmueble, y considera que aquellas reformas no tenían la consideración de mejoras, sino de gastos de reparación y conservación, y, como tales, los mismos debieron haberse deducido en los ejercicios en que hubieran tenido lugar. De acuerdo con ello, la Administración corrige el valor de adquisición del inmueble, eliminando de su cálculo el importe de dichos gastos e incrementando el importe de la ganancia patrimonial obtenida.

Pues bien, la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar el IRPF del ejercicio de la venta que se produce con el inicio del procedimiento de comprobación, extiende sus efectos a aquellas autoliquidaciones por el mismo impuesto que se hayan visto afectadas por la regularización practicada por la Administración, como serían, por un lado, las correspondientes a los ejercicios en que se hubieran producido los gastos de reparación y conservación, en las que previsiblemente se derive una disminución de la cuota; y, por

otro, las autoliquidaciones que atañan a ejercicios en los que se hubieran incluido gastos de amortización, que, *a contrario sensu*, verían incrementadas sus cuotas resultantes.

De la letra del artículo 68.9 de la LGT se desprende, por tanto, la facultad de la Administración de prolongar los plazos de prescripción relativos a deudas tributarias que ni siquiera han sido objeto de actuaciones comprobadoras o investigadoras propiamente dichas. Y, aunque del mismo modo se amplía el plazo de prescripción para solicitar devoluciones por parte del contribuyente, alguna doctrina ha visto en la interrupción de la prescripción del mencionado derecho a solicitar la devolución sino un auténtico menoscabo de los derechos de los contribuyentes, al considerar que, en los casos en los que se impugne la regularización practicada por la Administración con suspensión del acto de liquidación, se obliga a los obligados tributarios a aplicar en los ejercicios posteriores los criterios adoptados por la Administración en su regularización aun cuando los mismos estén pendientes de ser confirmados en vía administrativa o judicial, debiendo aquellos solicitar la devolución de ingresos indebidos en el supuesto de que los tribunales le otorgaran la razón. Así lo considera GÓMEZ TABOADA, que ha denunciado en estos casos el triunfo de la presunción de legalidad del acto impugnado frente a la suspensión de sus efectos como institución garante de los intereses del contribuyente²⁹⁰.

Como decíamos, la previsión del artículo 68.9 de la LGT otorga más tiempo al contribuyente para reaccionar, y ello puede resultar trascendental en aquellos supuestos en los que la liquidación girada por la Administración haya sido impugnada por el obligado tributario, pues la verificación de la misma, bien en vía administrativa bien en vía judicial, puede llegar a retrasarse más de lo esperado.

Sin embargo, tal y como apuntó GARCÍA MORENO, y en línea también con lo promulgado por GÓMEZ TABOADA, «habría sido más respetuoso con el Derecho, que esta categoría legal de “obligaciones conexas” viniera acompañada de unas pautas para que la Administración las incluyera en el mismo procedimiento de comprobación e inspección, siempre que fuera posible»²⁹¹, de manera que aquella efectuara de oficio una auténtica regularización integral de la situación tributaria del contribuyente, sin que este se viera abocado a tener que modificar sus impuestos con posterioridad al albor de dicha regularización, mediante la presentación de las oportunas solicitudes de rectificación con devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, ha sido la jurisprudencia la que, como en otros muchos asuntos, ha echado mano del sentido común para elaborar lo que ha venido a denominarse el “principio de regularización íntegra”, a partir del cual la Administración estaría obligada a extender su actividad comprobadora a todos los aspectos que se vieran afectados por la regularización practicada aun cuando los mismos resultaran favorables al contribuyente, pues resulta contrario a los principios de justicia tributaria y de buena administración el que aquella,

²⁹⁰ GÓMEZ TABOADA, J.: “Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”. *Diario La Ley*, núm. 8387 (2014). En relación con el mismo asunto, puede verse también su trabajo titulado “¿Es inconstitucional el artículo 68.9 LGT?” *Diario La Ley*, núm. 8907 (2017).

²⁹¹ GARCÍA MORENO, A.: “Obligaciones conexas y principio de regularización íntegra”. *Carta Tributaria*, núm. 8 (2015).

pudiendo hacerlo, no se ocupara de acordar de oficio la compensación de las deudas y créditos resultantes o, en su caso, la devolución de lo ingresado indebidamente, imponiendo al obligado tributario la carga de tener que solicitarlos mediante el inicio de nuevos procedimientos. El Tribunal Supremo lo explicaba así en su Sentencia de 12 de diciembre de 2013: «[...] esta Sala en los procesos de regularización en actuaciones de comprobación por la Inspección, de la obligatoriedad de aplicar el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; considerándose que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación ha de atenderse a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora»²⁹².

La regulación actual de las obligaciones conexas soluciona, y solo en parte, el problema de una eventual prescripción que pudiera producirse de las deudas tributarias que sean titularidad del mismo obligado tributario y que le impidiera solicitar lo que, tras el actuar de la Administración, hubiera resultado indebidamente ingresado. Sin embargo, se excluyen aquellos casos en los que, existiendo igualmente plena conexión entre obligaciones tributarias diversas, estas pertenezcan a distintos obligados.

Pues bien, el Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el particular en su reciente Sentencia de 11 de junio del 2020, en un asunto en el que la Administración había rechazado la deducibilidad de determinados gastos en el Impuesto sobre Sociedades de una entidad, que tenían su origen en operaciones desarrolladas con otra entidad vinculada a la primera, no pudiendo esta última instar la rectificación de su autoliquidación por dicho impuesto para eliminar de su base imponible los ingresos que eran la contrapartida de aquellos gastos, al encontrarse prescrito su derecho a ello.

Es claro que este supuesto no puede subsumirse en el contemplado por el artículo 68.9 de la LGT, que, con total rotundidad y sin admitir otra interpretación posible, se refiere exclusivamente a obligaciones conexas del mismo obligado tributario. Sin embargo, el Tribunal Supremo, fundamentándose en la doctrina de la *actio nata*, en los principios que inspiran la justicia administrativa, el principio de buena administración y la proscripción del enriquecimiento injusto, ha sostenido que, siendo la regla general que el *dies a quo* de la prescripción se produce en la fecha en que se realizó el ingreso al presentar la autoliquidación, esta regla «no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del

²⁹² Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2013, Rec. 4301/2010 (FJ 3.º).

contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido»²⁹³.

En consonancia con ello, declara el Tribunal que debe situarse «el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra [...] que aquella en la que la Administración —al regularizar el gasto al otro contribuyente— efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido» (FJ 6.º).

Entendemos que el Tribunal Supremo no desoye aquí el artículo 68.9 de la LGT extendiendo su ámbito de aplicación a obligaciones que correspondan a otros obligados tributarios, pues no se está considerando que el procedimiento tributario llevado a cabo respecto de la obligación originaria interrumpa el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido relativo a la obligación conexas. En nuestra opinión, lo que hace el Tribunal es interpretar, a la luz de la doctrina de la *actio nata*, las reglas del artículo 67 sobre determinación del *dies a quo* de los plazos de prescripción para adaptarlas a determinados supuestos de hecho, conciliando así la regulación establecida con aquellos principios constitucionales que deben presidir las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

En definitiva, cuando un ingreso que hubiera efectuado un obligado tributario deviniera en indebido porque así se desprenda de una liquidación practicada por la Administración en relación con una obligación tributaria distinta (aun cuando fuera de la titularidad de otro obligado tributario), se entiende que es a partir de entonces cuando nace para aquel la posibilidad de solicitar su devolución, y, por tanto, ese debe ser el momento en que comience a contar el reloj para ejercitar su derecho.

En otro orden de ideas, otra de las cuestiones que han suscitado el interés de la doctrina ha sido la del momento en que debe entenderse interrumpido (o iniciado en este último supuesto a que nos hemos referido) el plazo de prescripción de los derechos relativos a las obligaciones conexas. Es evidente que aquel no puede ser el mismo en que se interrumpe la obligación originaria, que sería el de la notificación del inicio del procedimiento tributario de comprobación, pues hasta que no se dé por finalizado el mismo y se dicte la oportuna liquidación, no resulta posible conocer qué concretos elementos de la obligación tributaria han sido objeto de regularización y en qué sentido han sido ajustados, y, por ende, tampoco hasta ese momento puede determinarse qué otras obligaciones del propio contribuyente (o de otros) deban calificarse de “conexas” de aquella.

Partiendo de esta idea, GONZÁLEZ APARICIO identifica dos posibilidades²⁹⁴. La primera, implica que la interrupción de la prescripción se produzca en la fecha en que se

²⁹³ Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2020, Rec. 3887/2017 (FJ 5.º).

²⁹⁴ GONZÁLEZ APARICIO, M.: *La prescripción...* Op. cit., p. 645.

notifica al obligado tributario la liquidación que ponga fin al procedimiento comprobador en el que se hubiera regularizado la obligación tributaria matriz (empleando el mismo término que esta autora) y ello con independencia de que dicha liquidación sea posteriormente impugnada. La segunda posibilidad conlleva, precisamente, tener en consideración una eventual impugnación de la liquidación practicada, de manera que la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas tendrá lugar bien con la notificación de la liquidación en los casos en que esta adquiera firmeza porque no llegue a recurrirse, bien con la resolución del correspondiente recurso o reclamación que confirme la liquidación. Si bien esta última opción sería la más apropiada en términos de justicia, tiene el inconveniente -principalmente en los casos de reclamaciones económico-administrativas, cuyo plazo de resolución es de un año- de que esperar a que se resuelvan los recursos o reclamaciones que lleguen a interponerse puede derivar en la pérdida de los derechos de los contribuyentes por prescripción, de manera que esta ya ni siquiera pueda interrumpirse.

En ese sentido, la primera de las opciones preserva mejor la posibilidad de ejercitar tales derechos, garantizando en gran medida que el obligado tributario pueda rectificar sus autoliquidaciones dentro de los plazos de prescripción. Pues, en el caso de que la resolución que se alcance en vía de revisión anule la liquidación provisional, una nueva rectificación sería posible, en el bien entendido de que la primera de ellas que se hubiera instado con motivo de la mencionada liquidación habría vuelto a interrumpir los plazos de prescripción con el consecuente reinicio íntegro de estos. Aunque todo ello, eso sí, supone la concatenación ilimitada de ampliaciones de los plazos prescriptivos, que no hacen sino contravenir el principio de seguridad jurídica.

En nuestra opinión, estas cuestiones podrían resolverse si se previera un efecto suspensivo en estos concretos supuestos. Así, el plazo de prescripción de las obligaciones conexas empezaría a correr con la notificación de la liquidación en todo caso, siendo que si esta es recurrida en vía administrativa, la presentación del correspondiente recurso o reclamación conllevaría la suspensión del plazo de prescripción desde ese mismo momento hasta que fuera notificado el acuerdo de resolución, día en que volvería a reanudarse el plazo prescriptivo por el tiempo que restara desde que se hubiera decretado la suspensión. Sin embargo, no se trata tampoco de una solución plenamente satisfactoria, ya que la misma implica situaciones de pendencia que son las que, precisamente, el instituto de la prescripción está llamado a evitar. Además del problema que supondría la falta de resolución en plazo de las reclamaciones que se interpusieran, con el indeseado resultado de alargar la situación de suspensión.

En cualquier caso, estas últimas reflexiones ahondan en la idea de que el principio de regularización íntegra se postula como solución más que plausible a los problemas planteados, pues la inclusión de las obligaciones conexas en el mismo procedimiento de comprobación que se inicie contra la obligación tributaria originaria o matriz, a la vez que descarta la aparición de supuestos de doble o nula tributación, impide la pérdida de derechos por parte del contribuyente o la Administración por la imposibilidad de ejercitarlos atendiendo a razones de índole temporal.

5.3. El juego de la caducidad de los procedimientos tributarios en relación con la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar

Como recordatorio de lo ya estudiado, la Administración ostenta la potestad de comprobar e investigar la situación de un obligado tributario en relación con sus obligaciones tributarias, sin que el ejercicio de tal potestad se someta a límite temporal alguno. Ahora bien, en el supuesto de que de dichas actividades comprobadoras se desprendiera un incumplimiento de las normas tributarias por parte de aquel que obligara a la Administración a regularizar su situación, el ordenamiento reconoce en favor de esta el derecho a determinar la deuda tributaria a través de la oportuna liquidación, derecho que sí está sometido a un plazo de prescripción general de cuatro años. Para llevar a cabo estas actuaciones de comprobación y de liquidación, la Administración tiene a su disposición los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos de gestión e inspección. La iniciación (de oficio, se entiende) de cualquiera de ellos interrumpe la prescripción del derecho a liquidar, por cuanto se trata de una actuación conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria [artículo 68.1. a) de la LGT]. Eso sí, la interrupción se producirá siempre y cuando el acuerdo de inicio de tales procedimientos haya sido formalmente notificado al obligado tributario.

Sin embargo, esta virtualidad interruptora solo quedará consolidada si la Administración cumple con las obligaciones de orden temporal que, en relación con los procedimientos tributarios, le impone la LGT: la de resolver (artículo 103) y la de hacerlo en plazo (artículo 104). En efecto, la Administración tributaria está obligada a resolver, como regla general, y dicha obligación se extiende a todos los procedimientos administrativos que aquella tiene competencia para desarrollar, lo que incluye no solo a los de gestión e inspección, sino también a los procedimientos de revisión y al procedimiento sancionador. Como ya se apuntó en su momento, esta obligación de resolver quedaría incompleta si la ley no se ocupara de dos cuestiones esenciales en relación con la misma: el plazo máximo de resolución y las consecuencias del incumplimiento de dicho plazo.

En este sentido, la superación del plazo máximo de los procedimientos de gestión iniciados de oficio por la Administración y susceptibles de producir efectos de gravamen, sin que se haya notificado al contribuyente la oportuna resolución, determina la caducidad del procedimiento, lo que tiene consecuencias directas en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración, pues las actuaciones desarrolladas en un procedimiento caducado carecen de eficacia interruptiva de la prescripción (artículo 104.4 LGT).

Adviértase como siendo la principal diferencia entre prescripción y caducidad el hecho de que solo la primera es susceptible de interrupción, es en este punto donde se entrelazan los ambos mecanismos y donde se justifica que el estudio de la prescripción vaya indefectiblemente unido al de la caducidad.

Así, si el derecho a liquidar no se activa en el plazo legalmente previsto (cuatro años) se agota su ejercicio por prescripción; y, aun activándose en plazo, las actuaciones seguidas

por los órganos administrativos no pueden extenderse más allá del plazo legal o reglamentariamente fijado para las mismas; si se sobrepasa dicho plazo, se tendrá por caducado el procedimiento con la consecuencia de que dichas actuaciones que lo iniciaron y que activaron el derecho que con ellas se ejercitaba se tienen por no producidas, lo que significa que el derecho no llegó a estar activado y que el plazo de prescripción para su ejercicio no se ha visto interrumpido, prosiguiendo su discurrir.

De todo ello se infiere que la caducidad tiene un alcance exclusivamente procedimental, dejando intactos los derechos que se ejerciten, que podrán ser instados de nuevo a través de otro procedimiento si no estuvieran prescritos.

Son procedimientos de gestión capaces de finalizar por caducidad los de verificación de datos [artículo 133.1.d) LGT], de comprobación limitada [artículo 139.b) LGT] y de comprobación de valores cuando se desarrolle con carácter autónomo (artículo 134.1 *in fine* LGT).

También se prevé expresamente la caducidad como causa de terminación del procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración [artículo 130.b) LGT].

Además, el Tribunal Supremo ha entendido que se produce la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria, con la consecuente pérdida de los efectos interruptivos de la prescripción, cuando hayan transcurrido más de seis meses desde que se solicitó, sin que se haya notificado la correspondiente liquidación²⁹⁵.

Por lo que se refiere al procedimiento inspector, su inicio interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, al igual que los procedimientos de gestión. Sin embargo, la particularidad que aquí se produce es que el procedimiento inspector, por expresa disposición legal, no caduca por falta de resolución en plazo, así lo especifica el artículo 150.6 de la LGT. Pese a ello, al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección se anudan las mismas consecuencias que se derivan de la caducidad de los procedimientos de gestión, de manera que, si la inspección rebasa ese plazo máximo sin que se pueda dar por notificada la liquidación que ponga fin al procedimiento, aunque este no caduque y, por tanto, pueda continuar hasta su terminación, no se va a considerar interrumpido el plazo de prescripción. De esta manera, si como consecuencia de la eliminación del efecto interruptivo, la prescripción se hubiera consumado, aunque el procedimiento no se considere finalizado, la Administración no tendrá derecho ya a liquidar la deuda. Por el contrario, si a pesar de no haberse interrumpido la prescripción, no hubieran transcurrido los cuatro años del plazo de prescripción, la Administración podrá continuar con la actividad inspectora, volviendo a interrumpirse el plazo de prescripción con la siguiente actuación llevada a cabo por la inspección con conocimiento formal del obligado tributario siempre que se cumplan ciertos requisitos resaltados por el Tribunal Supremo²⁹⁶. A ello nos referiremos en el capítulo siguiente donde abordamos un estudio conjunto del procedimiento inspector.

²⁹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021, Rec. 7615/2019.

²⁹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019, Rec. 2220/2017.

CAPÍTULO V

LOS PLAZOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

SUMARIO

1. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA. 1.1. Situación previa a la Ley General Tributaria de 2003. 1.2. El plazo de las actuaciones inspectoras en la Ley General Tributaria de 2003: la redacción originaria del artículo 150. *1.2.1. Principales aspectos conflictivos de la regulación original establecida en la Ley General Tributaria. 1.2.2. Breve referencia a los criterios jurisprudenciales de mayor relevancia sobre los aspectos excluidos en la nueva regulación.* 1.3. El artículo 150 de la Ley General Tributaria tras las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. LA CUESTIONABLE APLICACIÓN AUTOMÁTICA DEL PLAZO ESPECIAL DE VEINTISIETE MESES Y LOS SUPUESTOS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO CUANDO LAS CIRCUNSTANCIAS QUE LO MOTIVAN SE APRECIEN DURANTE EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES. 2.1. La aplicación del plazo especial cuando las circunstancias que lo motivan se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones: ¿un supuesto de ampliación? 3. CÓMPUTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR I: DETERMINACIÓN DEL *DIES A QUO* Y DEL *DIES AD QUEM*. 3.1. La determinación de los días inicial y final del plazo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. 3.2. Los requerimientos de información previos a una inspección no inician el procedimiento 4. CÓMPUTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR II: SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y EXTENSIÓN DEL PLAZO. 4.1. Los supuestos de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector. *4.1.1. Inicio y finalización de la suspensión. 4.1.2. La comunicación preceptiva al obligado tributario. 4.1.3. La desagregación de los plazos. 4.1.4. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase de culpa a la jurisdicción competente como causa de suspensión del procedimiento. 4.1.5. El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar el expediente en las actas de conformidad.* 4.2. Los supuestos de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento. *4.2.1. La concesión de días de cortesía a solicitud del obligado tributario. 4.2.2. Extensión del plazo máximo de duración del procedimiento en los casos de retrasos en la aportación de documentación.* 5. LA FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN. 5.1. La notificación tácita en las actas con acuerdo y actas de conformidad. 6. SOBRE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO ESTABLECIDO: EN ESPECIAL, LA CADUCIDAD IMPERFECTA DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. 6.1. Requisitos para la reanudación formal de las actuaciones con virtualidad interruptora de la prescripción. 6.2. “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?” 7. EL PLAZO PARA DICTAR

UNA NUEVA LIQUIDACION EN EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS O JUDICIALES. 7.1. Situación previa a la reforma operada por la Ley 34/2015. Estado de la cuestión 7.2. Repaso a la jurisprudencia interpretativa del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (en su redacción originaria) sobre la retroacción de actuaciones. 7.3. Aplicación analógica de la doctrina jurisprudencial al nuevo apartado 7 del artículo 150 de la Ley General Tributaria introducido por la reforma de 2015.

El efectivo cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a partir de la capacidad económica de cada contribuyente que impone el art. 31.1 de nuestra Constitución exige ineludiblemente la actuación de la Administración tributaria²⁹⁷, pues, tal y como el Tribunal Constitucional ha constatado, «de otro modo "se produciría una distribución injusta en la carga fiscal", pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar"; de ahí la necesidad y la justificación de "una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta"»²⁹⁸.

Esa actividad inspectora a la que alude el Tribunal Constitucional se hace efectiva a través del procedimiento de inspección, que como procedimiento administrativo se halla sometido a ciertos plazos (art. 150 LGT), con el fin último de garantizar una actuación administrativa acorde con los principios constitucionales que la ordenan tales como el de buena administración, el de eficacia administrativa o el de prohibición de la arbitrariedad.

Y es que, una relación equilibrada entre la Administración tributaria y los contribuyentes exige, que frente a aquel deber general de contribuir que pesa sobre éstos, se imponga a la Administración la obligación de adoptar una posición activa en aquella relación jurídica, instruyendo y resolviendo en el plazo establecido los correspondientes procedimientos tributarios²⁹⁹.

Sin embargo, el establecimiento de un plazo máximo de duración para el procedimiento inspector no ha estado exento de polémica desde que se reconociera en 1998 por la LDGC. A mayor abundamiento, como ha declarado LÓPEZ-YUSTE PADIAL, el tiempo en que se desarrollan las actuaciones inspectoras y las consecuencias que se derivan del incumplimiento de dicho plazo máximo «constituyen uno de los principales problemas en el examen jurisdiccional de la Administración tributaria»³⁰⁰. En relación con ello, el Tribunal Supremo se ha visto obligado a pronunciarse sobre los aspectos más problemáticos de la regulación establecida por las sucesivas normas que han ido tratando

²⁹⁷ LÓPEZ-YUSTE PADIAL, M.L.: "Plazo de las actuaciones inspectoras. Prescripción". *Diario La Ley*, núm. 9081 (2017).

²⁹⁸ Sentencias del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3.º) y 76/1990, de 26 de abril (FJ 3.º).

²⁹⁹ HERNANZ MARTÍN, A.: "El tiempo en las..." Op. cit., p. 310.

³⁰⁰ LÓPEZ-YUSTE PADIAL, M.L.: "Plazo de las actuaciones...", *op. cit.*

el plazo de las actuaciones inspectoras, haciendo una importantísima labor interpretativa de las mismas y fijando criterios jurisprudenciales al respecto. No obstante, aún quedan asuntos por resolver, especialmente, tras la última reforma operada en materia de plazos del procedimiento inspector por la Ley 34/2015, que ha dado nueva redacción al artículo 150 de la LGT, respecto a la cual el Alto Tribunal no ha tenido ocasión de pronunciarse por el momento.

Precisamente por ello, entendemos que cobra especial importancia en el análisis de los preceptos que actualmente regulan el plazo de las actuaciones inspectoras, remontarnos a la normativa anterior y a la jurisprudencia sentada sobre ella, pues en algunos casos, vamos a ver cómo, a nuestro juicio, los criterios acogidos por el Tribunal Supremo al respecto van a tener encaje en la nueva regulación.

1. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

1.1. Situación previa a la Ley General Tributaria de 2003

El deber de resolver los procedimientos a cargo de la Administración tributaria se reconoció formalmente en 1998 por el artículo 13.1 de la LDGC. Dicho reconocimiento se acompañó del establecimiento de los plazos máximos en que aquel debía cumplirse para cada tipo de procedimiento, siendo la primera vez que el procedimiento inspector se sometía a un plazo máximo de duración.

Antes de este momento, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), establecía de manera explícita la no sujeción a plazo del procedimiento de inspección en su artículo 31.1, según el cual, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras debían proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter. Por tanto, el único plazo al que debían atender tales actuaciones era el de prescripción del derecho a liquidar, plazo que se consideraba interrumpido con el inicio de aquellas. Eso sí, el mencionado Reglamento disponía que la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses supondría considerar por no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia de la iniciación del procedimiento.

Posteriormente, se publicaba el Real Decreto 803/1993 de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, a través del cual se perseguía dejar sin efecto la aplicación supletoria de los plazos establecidos para los procedimientos administrativos en general por la Ley 30/1992. El artículo 1.c) de aquella norma trasladaba, para los procedimientos de comprobación e investigación tributaria, la misma regla que recogiera el artículo 31.1 del Reglamento General de Inspección para las actuaciones inspectoras a la que acabamos de referirnos, y lo hacía en los siguientes términos: “Los procedimientos [*de comprobación e investigación tributaria*] continuarán hasta su finalización de acuerdo con su naturaleza y características propias, sin perjuicio, en su caso, de la prescripción de la acción, de la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, del desistimiento, la renuncia o la caducidad de la instancia”.

La doctrina y la jurisprudencia³⁰¹ denunciaron entonces que fueran normas de rango reglamentario las que se ocuparan de asuntos de esta índole, contraviniendo, además, la previsión contenida en el artículo 105.2 de la LGT de 1963 que de manera expresa excluía la caducidad de la acción administrativa con motivo de la inobservancia de los plazos (plazos que, por otra parte, no existían), reconociendo como única herramienta de los contribuyentes en tales casos la posibilidad de reclamar en queja. GÓMEZ PUENTE llegó a calificar de nulo de pleno derecho al artículo 31.1 del RGIT, y ello por contradecir el citado precepto legal, sin que, a juicio de este autor, pueda aquel considerarse convalidado por el efecto deslegalizador de la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, ni tampoco por el Real Decreto 803/1993³⁰².

Sin detenernos más en la mejor o peor técnica legislativa que se empleara entonces, fue con la LDGC de 1998 cuando, además de darse cobertura legal a la regla contenida en los reglamentos que acaban de citarse sobre los efectos en el cómputo de la prescripción de la paralización por más de seis meses de las actuaciones inspectoras por causa no imputable al obligado tributario, como adelantábamos hace un momento, se señalaba por primera vez un plazo máximo de duración, de doce meses, para el procedimiento inspector.

Así, el artículo 29 de dicho texto legal disponía lo siguiente:

«1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

³⁰¹ El Tribunal Superior de Justicia de Valencia en su Sentencia de 29 de enero de 1997 declaró la ilegalidad del Real Decreto mencionado y consideró directamente aplicable el plazo máximo de tres meses para resolver los procedimientos administrativos establecido en el artículo 42.2 de la Ley 30/1992, y ello en base a que el hecho de señalar que determinados procedimientos no tengan plazo de resolución, y en la medida en que aquellos duren más de lo razonable, supone la conculcación «del derecho a obtener una sentencia en un plazo razonable, prevista en el art. 6 del Tratado Europeo de Derechos Humanos y Libertades Públicas, e interpretado en numerosas sentencias por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el ámbito contencioso-administrativo» (FJ 4.º).

³⁰² GÓMEZ PUENTE, M.: “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de la Administración? Sobre la perención y la prescripción tributaria”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 283 (1997), pp. 1-5.

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones».

El establecimiento de un plazo máximo de duración del procedimiento inspector fue acogido de forma favorable por la doctrina, por cuanto suponía un innegable avance en la consecución de un procedimiento tributario que garantizara el respeto a los derechos y principios inspiradores del actuar de la Administración pública reconocidos nada menos que por nuestra Carta Magna y seguidos por las normas administrativas generales. Sin embargo, la redacción del precepto no estuvo exenta de críticas que, fundamentalmente, se centraron en dos aspectos: por un lado, en que el fin del procedimiento se situara en la fecha en que se dictara la liquidación; y, por otro, en la indeterminación con que se regularon las circunstancias que podían justificar la ampliación del plazo máximo de doce meses previsto por otro periodo de igual duración³⁰³.

Por lo que se refiere a la finalización del procedimiento, con carácter previo a la aprobación de la LDGC se había suscitado la polémica en torno a la cuestión de si el procedimiento inspector finalizaba con la suscripción del acta o con la emisión de la liquidación. Entre los que defendían la primera de estas posturas puede citarse a VELAZQUEZ CUETO, para quien las actuaciones inspectoras llegaban a su fin con la formalización del acta pertinente, de manera que los actos de liquidación posteriores, al no formar parte del procedimiento de inspección propiamente dicho, no debían tenerse en cuenta a la hora de constatar si se había producido una paralización de aquel de más de seis meses que afectara a los efectos interruptivos de la prescripción³⁰⁴. En contra de esta teoría, FALCÓN Y TELLA advertía que el procedimiento de inspección no termina con la firma del acta, sino con la liquidación y explicaba que, si entre el acta y la notificación de la liquidación transcurrían seis meses de paralización del procedimiento, debía considerarse no interrumpida la prescripción³⁰⁵.

³⁰³ Según PALAO TABOADA, C.: “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF, Comentarios* (1992), p. 24, «la indeterminación de estos supuestos vacía por completo de eficacia el plazo establecido por el inciso anterior, de manera que su observancia se confía prácticamente a la voluntad de la Administración».

³⁰⁴ VELAZQUEZ CUETO, F.A.: “Suspensión, terminación de las actuaciones inspectoras y prescripción”. *Gaceta Fiscal*, núm. 97 (1992), p. 215.

³⁰⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*. La Ley. Madrid, 1992. p. 134. En la misma línea se pronunciaba CHECA GONZÁLEZ, C.: “Derechos y garantías en el procedimiento de inspección”, en ALVAREZ ARROYO, F. (et al): *Derechos y garantías de los contribuyentes: (estudio de la nueva Ley)*. Lex Nova. Madrid, 1998, p. 389.

Finalmente, la controversia quedó zanjada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996, en la que el Alto Tribunal acogía la segunda de las posturas antes comentadas, reconociendo que la Inspección de los Tributos tiene competencia para practicar las liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación y que, por tanto, dicha práctica entra dentro del concepto de “actuaciones de la Inspección de los Tributos” a que se referían los apartados 3 y 4 del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, las cuales no concluyen sino con la notificación del acto de liquidación al obligado tributario³⁰⁶.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 29 de la LDGC acoge, en parte, la tesis sustentada por el Tribunal Supremo disponiendo que “se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones”, sin embargo, como puede apreciarse, el legislador optó por fijar como día final del procedimiento aquel en que fuera emitida la liquidación en lugar del día de la notificación de esta al contribuyente, lo que fue reprobado por la doctrina en base al menoscabo a la seguridad jurídica que suponía situar la finalización del procedimiento en un momento de difícil determinación, ya que el contribuyente no tendría conocimiento de la fecha en que se hubiere dictado la liquidación hasta que le fuese notificada la misma³⁰⁷.

El desarrollo reglamentario de este artículo 29 se llevó a cabo a través de la modificación de los artículos 31 y 32 del RGIT y la incorporación a dicha norma de tres nuevos preceptos, el 31*bis*, el 31*ter* y el 31*quarter*, que trataban del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, de la ampliación de dicho plazo y de los efectos de su incumplimiento, respectivamente³⁰⁸. En ellos se recogían los distintos supuestos de interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras y las dilaciones imputables al contribuyente que no se tendrían en cuenta en el cómputo del plazo, se concretaban las causas que justificarían la ampliación del plazo máximo de duración y se regulaba el procedimiento por el que debía procederse a dicha ampliación, que incluía una audiencia

³⁰⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996, Rec. 1232/1995 (FJ 3.º). Un sentido similar se dio a pronunciamientos posteriores como los contenidos en las Sentencias de 28 de octubre de 1997, Rec. 7391/1996, Rec. 5622/1996 y Rec. 6902/1996 y en la resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1996, con la que este órgano vino a rectificar su criterio mantenido hasta entonces.

³⁰⁷ HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “Naturaleza de los plazos en los procedimientos de gestión e inspección tributaria en relación al procedimiento administrativo común”. *Revista Boliviana de Derecho*, núm. 26 (2018), p. 481, consideraba que «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».

³⁰⁸ Estas modificaciones fueron introducidas por la Disposición Final 1ª del R.D. 136/2000, 4 febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

previa al interesado y el acuerdo motivado del inspector-jefe, el cual no podía dictarse antes de que transcurrieran seis meses desde que se hubieran iniciado las actuaciones.

Por último, junto a la previsión de que alcanzado el plazo máximo de duración sin que hubiera recaído resolución o habiéndose producido la interrupción injustificada del procedimiento durante más de seis meses se consideraba no interrumpida la prescripción, el artículo 31^{quarter} añadía, por un lado, que las declaraciones que se hubieran presentado fuera de plazo durante la tramitación de las actuaciones inspectoras se entenderían realizadas de manera espontánea a todos los efectos y, por otro, que los ingresos que se efectuaran después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin que hubiera mediado un nuevo requerimiento previo por parte de la Administración, devengarían los correspondientes recargos o intereses de demora, pero excluían una eventual imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso.

1.2. El plazo de las actuaciones inspectoras en la Ley General Tributaria de 2003: la redacción originaria del artículo 150

Del establecimiento de las reglas sobre el plazo de duración de las actuaciones inspectoras se ocupa actualmente el artículo 150 de la LGT. La redacción originaria de dicho precepto recogía una regulación sustancialmente similar a la contenida en el artículo 29 de la LDGC arriba reproducido y su desarrollo reglamentario, aunque se incorporaron ciertas modificaciones que, por un lado, adaptaron la norma a la nueva estructura del procedimiento³⁰⁹ y, por otro, trataban de solventar aquellos problemas que se habían venido planteando durante la vigencia de la normativa anterior, precisando de forma más acertada los términos de iniciación y finalización del plazo de las actuaciones inspectoras.

Así, el mencionado artículo 150 de la LGT situó el final del procedimiento en la fecha en que el acto de resolución hubiera sido notificado al obligado tributario y no en la fecha en que hubiera sido dictada la liquidación, lo que, desde luego, restablecía la seguridad jurídica en este punto. También se aclaraba que la ampliación del plazo de duración podría acordarse por un periodo de hasta doce meses³¹⁰, admitiendo así la validez de las ampliaciones que se dispusieran por periodos inferiores a ese tiempo -que funcionaba como límite máximo-, y sometiendo a la Inspección a la obligación de motivar tales acuerdos de ampliación, en todo caso, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho³¹¹. Por su parte, el artículo 184 del RGGI (en su redacción original) sustituyó al

³⁰⁹ Se deja atrás la diferenciación entre las actuaciones de comprobación e investigación y las actuaciones de liquidación para hacer referencia únicamente al procedimiento de inspección, en el que se integran ambas actividades como parte de un mismo todo.

³¹⁰ La jurisprudencia dejó claro que dicha ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector debía acordarse con anterioridad a que finalizase el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses iniciales [entre otras, sentencias del Tribunal supremo de 28 de septiembre de 2012 (Rec. 4718/09), 30 de mayo de 2013, (Rec. 3258/2010), o, 26 de enero de 2015 (Rec. 2945/2013)].

³¹¹ Como explicara DE ACUÑA REIG, J.L.: “Plazo de las actuaciones inspectoras” en HUESCA BOADILLA, R. (Dir.): *Comentarios a la Ley General Tributaria...* Op. cit., p. 1.174, puesto que el periodo de ampliación que se contemplaba no era fijo, pudiendo extenderse el plazo entre un día y doce meses más (aunque la práctica administrativa solía acudir a la ampliación máxima permitida), la motivación que

artículo 31ter de su predecesor en la determinación de las causas que justificaban la ampliación del plazo (agregando nuevos supuestos a los ya contemplados) y en la regulación del procedimiento a seguir para ello, al que se otorgó una estructura más ordenada que garantizaba un plazo de alegaciones de diez días para el interesado con carácter previo al acuerdo de ampliación que, en su caso, llegara a adoptarse.

En lo que al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se refiere, el precepto remitía a las reglas de aplicación general contenidas en el artículo 104.2 de la LGT, según el cual, por un lado, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar la resolución en plazo, se consideraba válido un intento de notificación dentro del plazo dispuesto que contuviese el texto íntegro de aquella; y, por otro, se excluían del cómputo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

Únicamente la primera de ambas reglas suponía una novedad en cuanto a la forma de determinar la finalización del procedimiento de inspección (y de los procedimientos tributarios en general), regla de cautela esta que pretendía acabar con la práctica habitual de los obligados tributarios que trataban de eludir las notificaciones de la Administración con la intención de forzar la superación del plazo máximo de duración de los procedimientos sin que hubiera sido notificada la resolución, de manera que se produjeran los efectos negativos que para aquella conllevaba su falta de resolución en plazo.

En cuanto a la exclusión del cómputo del plazo del procedimiento inspector de los períodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ya venía contemplada en el artículo 29.2 de la LDGC, que remitía a las dilaciones imputables al contribuyente y a los períodos de interrupción justificada que se especificaran reglamentariamente. Como se ha indicado más arriba, en desarrollo de dicha previsión se introdujo el artículo 31bis en el Reglamento General de Inspección Tributaria de 1986, que recogía los supuestos de dilaciones e interrupciones que no se tendrían en cuenta a la hora de computar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Este precepto sirvió de inspiración en la redacción de los artículos 103 y 104 del RGGI que, como es sabido, se insertaron en la norma reglamentaria vigente como reglas comunes de aplicación a todos los procedimientos de aplicación de los tributos (con exclusión, como es lógico, del procedimiento de recaudación que no tiene fijado plazo máximo de duración), ocupándose, desde su entrada en vigor en 2008, de enumerar -por remisión expresa del artículo 104.2 de la LGT- las diversas causas de interrupción justificada y los supuestos de dilaciones no imputables a la Administración, que ya no solo operarían sobre el cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, sino también sobre los plazos de duración de los procedimientos de gestión tributaria.

Además, se contemplaban otros dos supuestos de interrupción del plazo, esta vez de aplicación específica al procedimiento inspector: Cuando se pase el tanto de culpa a la

acompañase al acuerdo ampliatorio referida a la necesidad de ampliar debía también justificar la concreta fijación del periodo suplementario, sobre todo en los casos en que se optara por un nuevo plazo de doce meses adicionales a los primeros.

jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal en los casos de indicios de delito contra la Hacienda Pública (artículo 150.4 LGT) y cuando se solicite el informe preceptivo para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 159.3 y 4 LGT).

Por otra parte, a raíz del reconocimiento de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio en los casos de superación de los plazos máximos de duración que se hubieran fijado sin que se hubiese notificado la oportuna resolución (artículo 104.4 LGT), el artículo 150.2 se encargaba de excluir de manera expresa la caducidad del procedimiento inspector por falta de resolución en plazo indicando, en línea con la normativa precedente, que, en tal supuesto, el procedimiento continuaría hasta su terminación. En relación con ello, a la inactividad continuada de la Administración por más de seis meses y a la falta de finalización del procedimiento en el plazo establecido se anudaron nuevas consecuencias, además de la falta de efecto interruptivo de la prescripción que ya se reconociera por el artículo 29.3 de la LDGC. Así, ante tales eventualidades, los ingresos que se hubiesen realizado desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones y que hubieran sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrían el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT (artículo 150.2 de la LGT). Adicionalmente, el incumplimiento del plazo máximo de duración determinaría que no se exigieran intereses de demora desde que se hubiera producido dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (artículo 150.4 de la LGT).

Por último, el apartado 5 del artículo 150 de la LGT contemplaba el supuesto en que debían reanudarse las actuaciones inspectoras con motivo de una resolución económico-administrativa o judicial que ordenara la retroacción de actuaciones para subsanar los vicios o defectos formales que se hubiesen producido en el desarrollo del procedimiento. Con anterioridad a la aprobación de la LGT, la cuestión había suscitado controversias entre la Administración y los contribuyentes, al defender aquella que la retroacción de actuaciones implicaba otorgar a la inspección la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento con su plazo correspondiente de doce meses, mientras que, por otro lado, se consideraba que la devolución de las actuaciones a un momento concreto del procedimiento en que consiste la retroacción, implicaba que la Administración tendría que proseguir aquel que se hubiera iniciado, de manera que solo disponía del tiempo que restase del plazo en el momento en que se hubiera producido el vicio o defecto que había motivado la retroacción³¹².

³¹² GARCIA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios...* Op. cit., pp. 112 y 113. La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, Rec. 1908/2008 explicaba al efecto que «el último apartado del artículo 150 de la Ley General Tributaria tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar. Por ello, la Ley prevé que dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se produzca la retroacción, o en el de seis meses si aquel fuera inferior, computándose el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Antes de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se preveía esta situación, lo que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos

La solución que alcanzó la LGT acogía esta última interpretación, disponiendo el artículo 150.5 que las actuaciones inspectoras que se iniciasen en tales supuestos debían finalizar en el periodo que restase desde el momento al que se hubieran retrotraído las actuaciones hasta la conclusión del plazo de doce meses establecido por el apartado primero del precepto, o en seis meses, si aquel período fuera inferior. En todo caso, dicho plazo comenzaría a correr desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Esta regla se aplicaba también a los casos en que habiéndose remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente, la resolución judicial hubiera ordenado la continuación del procedimiento administrativo. El *dies a quo* del nuevo plazo se computaría a partir de la fecha en que se recibiese dicha resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento (segundo párrafo del artículo 150.5 LGT).

1.2.1. Principales aspectos conflictivos de la regulación original establecida en la Ley General Tributaria

Los principales aspectos problemáticos que se suscitaron a tenor de la regulación que instauraba el artículo 150 de la LGT en su redacción primitiva, y que acaba de resumirse, se centraban, en primer lugar, en la fijación del *dies a quo* del cómputo del plazo de doce meses (o veinticuatro, en caso de que se acordara la ampliación máxima permitida); en segundo lugar, en los requisitos temporales que se exigían para el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración; en tercer lugar, en el cómputo del plazo de seis meses de inactividad injustificada de la Administración y en las condiciones específicas que debían concurrir para considerar que, efectivamente, los supuestos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración debían descontarse del cómputo del plazo; y, por último, en la determinación del plazo de que disponía la Administración para dictar una nueva liquidación en los casos de retroacción de actuaciones.

De todos ellos se ha ocupado la jurisprudencia, existiendo en la actualidad un considerable número de resoluciones judiciales que han tratado de aclarar el sentido de las disposiciones legales y reglamentarias reguladoras de los diversos aspectos mencionados, sentando criterios interpretativos que han coadyuvado en la tarea de revestir la normativa sobre plazos del procedimiento inspector de la máxima seguridad jurídica.

consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución esta adoptada por la Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, esta última dictada recurso de casación en interés de ley. Sin embargo, tal como acabamos de indicar, la solución adoptada por la Ley General Tributaria de 2003 es la de considerar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente».

Como se advirtió al principio del capítulo, algunos de estos pronunciamientos resultan perfectamente aplicables a la nueva regulación del plazo de las actuaciones inspectoras contenida en el artículo 150 de la LGT tras la reforma operada por la Ley 34/2015, en concreto, aquellos relativos a la fijación del día inicial del cómputo del plazo mencionado y los que versan sobre la incidencia de la retroacción de actuaciones en la determinación del *dies ad quem*, por cuanto se trata de cuestiones que no han experimentado ningún cambio significativo a raíz de la mencionada reforma.

Por otro lado, debe precisarse que la mayoría de las controversias suscitadas en relación con el tratamiento de los plazos en el procedimiento inspector tenían por protagonistas a los supuestos de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones de inspección, los casos de interrupción injustificada de tales actuaciones por más de seis meses, así como las causas de interrupción justificada del cómputo de aquel plazo y las dilaciones del procedimiento no imputables a la Administración tributaria. De hecho, debido a las altas cotas de litigiosidad que estas cuestiones estaban originando, las previsiones legales y reglamentarias relativas a las mismas fueron derogadas con ocasión de la aprobación de la mencionada Ley 34/2015, que en su exposición de motivos aclaraba que la eliminación del «amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo, [y la supresión del] supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses», obedecían al objetivo perseguido de «simplificar de manera importante la normativa [entonces] vigente» y ofrecer «una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector», así como «reducir significativamente la conflictividad tributaria».

La exclusión de tales extremos de la normativa vigente comporta que una parte de la jurisprudencia sentada sobre ellos, en cierto modo, carezca de relevancia actual, en especial la referida a la ampliación del plazo y al cómputo del plazo de seis meses de inactividad injustificada de la Administración. Aunque, en realidad, esta aseveración debe matizarse por cuanto, hoy en día, continúan existiendo asuntos pendientes de resolución judicial a los que les sigue siendo de aplicación la redacción originaria del artículo 150 de la LGT, motivo por el cual las más recientes sentencias emitidas por el Tribunal Supremo en la materia aún contienen criterios interpretativos referidos a tales aspectos, que, en consecuencia, mantienen una manifiesta virtualidad práctica.

Por su parte, sí van a conservar una incuestionable trascendencia aquellos pronunciamientos jurisprudenciales atinentes a determinados supuestos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración, toda vez que el nuevo sistema de cómputo del plazo de las actividades inspectoras incorpora un conjunto de causas de suspensión y de extensión del citado plazo que contemplan circunstancias sino idénticas, similares a algunos de aquellos supuestos.

Atendiendo a lo que acaba de explicarse, nos parece que queda suficientemente justificado el que, al menos, procedamos a resumir los criterios fijados por el Tribunal Supremo en relación, por un lado, con el modo en que debe computarse el plazo de seis meses de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras para considerar no

interrumpida la prescripción con motivo del inicio del procedimiento; y, por otro, con los requisitos temporales que deben observarse a la hora de acordar la ampliación del plazo máximo de duración de aquel.

En cuanto a los pronunciamientos jurisprudenciales relativos a aquellos aspectos no afectados por la reforma de 2015 y que hemos considerado aplicables a la nueva regulación, con el propósito de evitar repeticiones innecesarias, nos reservamos la referencia a los mismos para más adelante, con ocasión del análisis de la regulación vigente.

1.2.2. Breve referencia a los criterios jurisprudenciales de mayor relevancia sobre los aspectos excluidos en la nueva regulación

La previsión que establecía que la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses supondría considerar por no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia de la iniciación de aquellas, fue la primera medida garantista, en términos temporales, que adoptara la normativa sobre el procedimiento inspector, anterior incluso al establecimiento de un plazo máximo de duración de este. En efecto, la versión original del artículo 31 del RGIT de 1986 disponía en su apartado 4 que «la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. b) Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportaran el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan».

Esta regla se ha mantenido desde entonces, habiéndose reproducido en términos muy similares en las sucesivas normas que han regulado el procedimiento inspector, hasta su supresión por la Ley 34/2015³¹³. Así, el artículo 29.3 de la LDGC, aun disponiendo ya un plazo máximo de doce meses para la terminación de las actuaciones inspectoras, preservó tal consideración anudando a ambas circunstancias la misma falta de efecto interruptivo de la prescripción, y lo hacía con el siguiente tenor: «La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado

³¹³ Supresión que fue rechazada por el Consejo de Estado en su Dictamen de 9 de abril de 2015 al Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el que se expresaba como sigue: «Tal supresión supone, junto con los mecanismos antes vistos, un paso más en la desnaturalización de la prescripción y la posibilidad de alargamiento de los plazos en beneficio de la Administración, por lo que debería ser revisada a la vista del fundamento que movió al legislador a establecer tales tipos de reglas: que únicamente las actuaciones inspectoras que persigan eficazmente la exacción de un tributo y finalicen en plazo con una liquidación produzcan dicho efecto interruptor, y no las restantes. Debe, por tanto, mantenerse en el artículo 150.6 de la LGT, según la redacción por el apartado veintiocho del artículo único del anteproyecto, la actual regla prevista en el artículo 150.2.a) LGT, que antes se ha reproducido, relativa a la anulación del efecto interruptor de la prescripción en los casos de interrupción injustificada del procedimiento durante más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario».

tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones». Lo mismo puede predicarse del texto original del artículo 150 de la LGT de 2003, que en su apartado segundo indicaba lo siguiente: «La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario [...] producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada [...].

De lo que no se ocupó ninguna de las diversas normas que acaban de citarse fue de señalar la manera en que había de computarse ese plazo de seis meses en el que debía de producirse la inactividad de la Administración tributaria (por causa no imputable al obligado), para que, efectivamente, se desplegara la consecuencia de no entender interrumpida la prescripción con motivo de la iniciación del procedimiento inspector.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2009³¹⁴ trataba de un supuesto en el que la Inspección de los tributos tardó más de seis meses en notificar la resolución del procedimiento desde la formalización de un acta que fue firmada en disconformidad, suscitándose la cuestión acerca del momento en que debía entenderse iniciado dicho plazo de seis meses a los efectos de darse por producida una paralización injustificada de las actuaciones imputable a la Administración. El Tribunal Supremo entendió que, si bien la última actuación de la Administración antes de la notificación de la liquidación consistió, efectivamente, en la suscripción del acta, no era esa fecha la que debía tenerse en cuenta para arrancar el cómputo de los seis meses de interrupción injustificada, sino la fecha en que se extinguió el plazo para formular alegaciones que se abriría con la firma del acta en disconformidad, ya que «hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, pues se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es éste quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que éste transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción».

Además, puntualizaba el Alto Tribunal que, aun cuando el obligado tributario hubiera presentado alegaciones antes del último día del plazo otorgado para ello, la fecha inicial del cómputo del plazo de seis meses debía situarse en el día siguiente al último día del periodo de alegaciones, y ello en base al inciso final del artículo 60.4 del Reglamento de Inspección de 1986 que ordenaba que se dictara el acto de liquidación "dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones" y a la "obligatoriedad" de los plazos que proclamaba el artículo 47 de la Ley 30/1992. Pero también, continuaba el Tribunal, exige esta conclusión la seguridad jurídica, «pues, no puede, ni debe, quedar en

³¹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2009, Rec. 7813/2003 (FJ 2.º).

manos de una parte la determinación del momento final de un plazo y la del comienzo del trámite siguiente».

En otro orden de cosas, no podemos dejar de aludir, por la significancia que ha comportado en la consecución de un desarrollo justo de los procedimientos de inspección, a la reiterada jurisprudencia del Alto Tribunal, según la cual no cualquier acto realizado en el seno de tales procedimientos puede tener eficacia interruptora de la prescripción, sino exclusivamente aquellos «tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyen efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate»³¹⁵. Por lo tanto, carecen de eficacia interruptora las llamadas "diligencias argucia", en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como acción administrativa válida aquella que realmente no tiene el propósito de determinar la deuda tributaria, sino simplemente, evitar los perniciosos efectos que para la Administración puede acarrear el incumplimiento de los plazos legales establecidos.

Poniendo en relación esta doctrina con los supuestos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses a que nos venimos refiriendo, resulta evidente que para considerar que no se hubiera producido tal situación de paralización del procedimiento sin justa causa no vale cualquier actuación de la Administración, sino solo aquellas que verdaderamente tiendan al desarrollo del procedimiento con la finalidad de determinar la deuda tributaria a través de la oportuna liquidación.

En cuanto a la posibilidad de ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector -por otro periodo que no podría exceder de doce meses- que reconocía el artículo 150.1 de la LGT antes de la reforma de 2015, su aplicación efectiva se supeditaba al cumplimiento de ciertos requisitos establecidos reglamentariamente. Así, el texto original del artículo 184 del RGIT ordenaba un concreto procedimiento al que debían sujetarse actuario e inspector-jefe a la hora de acordar una ampliación del plazo inicialmente previsto por la ley.

Dicho procedimiento comprendía un periodo de alegaciones de diez días que el órgano de inspección que estuviera desarrollando las actuaciones, advertida la concurrencia de algunas de las causas motivadoras de la ampliación, debía otorgar al obligado tributario para que manifestara lo que estimase conveniente. El actuario dirigía entonces al órgano competente para liquidar la propuesta de ampliación junto con las alegaciones efectuadas, en su caso, por el obligado tributario, para que aquel, si así lo decidiera a la vista de tales documentos, acordara definitivamente la ampliación del plazo.

Ahora bien, el Reglamento ordenaba que el acuerdo de ampliación solo podía solicitarse cuando hubieran transcurrido al menos seis meses desde el inicio del procedimiento y

³¹⁵ Entre otras muchas, se citan las Sentencias de 11 de febrero de 2002, Rec. 7625/96 (FJ 3.º); 29 de junio de 2002, Rec.3676/97 (FJ 2.º); 17 de marzo de 2008, Rec. 5697/03 (FJ 6.º); 28 de abril de 2008, Rec. 7719/02 (FJ 3.º), 23 de junio de 2008, Rec. 1514/03 (FJ 3.º); 13 de noviembre de 2008, Rec. 5442/04 (FJ 6.º); y, 17 de mayo de 2012, Rec. 1712/2008 (FJ 4.º).

señalaba que, a tales efectos no se deducirían del cómputo de dicho plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Junto a esta exigencia de índole temporal establecida de manera expresa por el RGGI, que indicaba el momento inicial a partir del cual podría acordarse la ampliación del plazo máximo para resolver, la jurisprudencia añadió otra, relativa esta vez al momento final en que dicha ampliación podría ser acordada. Así, el Tribunal Supremo declaró en su Sentencia de 3 de octubre de 2011, que el acuerdo de ampliación había de adoptarse y notificarse antes de que expirase el plazo inicial de doce meses, y que para el cómputo de dicho plazo a estos efectos no se debían tomar en consideración las eventuales interrupciones justificadas ni las dilaciones del procedimiento³¹⁶.

Resulta especialmente esclarecedora a este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de abril de 2010 que defendía la misma tesis, cuyas acertadas palabras procedemos a reproducir: «nos encontramos que hay un tiempo para la "apreciación" de las circunstancias que pueden abocar a la "ampliación"; y existe un "tiempo de carencia" para poder adoptar el acuerdo de ampliación. Ahora, la cuestión nodular se traslada al momento en el que se ha de adoptar dicho acuerdo. Sabemos el tiempo durante el cual el Inspector-jefe no puede adoptarlo, pero la norma no es muy expresiva sobre el momento de su adopción, del límite temporal del que dispone el Inspector-jefe para dictar dicho acuerdo. Sin embargo, este aparente silencio no puede entenderse como ausencia de plazo fatal para acordar la ampliación. En efecto, hemos señalado que unos de los derechos de todo contribuyente es el de conocer la duración del procedimiento. Esto supone, primero, que su duración viene determinada por la norma y no por la Administración; y segundo, que el plazo de duración, sea de doce meses, sea el de veinticuatro meses, ha de ser conocido por el contribuyente con anterioridad. Así, cuando el plazo es el de veinticuatro meses, este dato transcendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses, pues el procedimiento en el que está incurso tiene un tratamiento unitario, sin que pueda apreciarse la concurrencia de dos plazos que se suceden en el tiempo; existe un sólo plazo con duración de veinticuatro meses. La conclusión que se obtiene de estas consideraciones es la de que, el acuerdo de ampliación se ha de adoptar antes de que finalice el plazo general (ordinario) de duración de las actuaciones inspectoras, quedando comprendidas todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector cuya duración es de veinticuatro meses»³¹⁷.

En definitiva, la inobservancia de estos extremos a la hora de acordar la ampliación del plazo conlleva que dicha ampliación devenga nula e inexistente, y, por tanto, que el plazo máximo aplicable para notificar la resolución que ponga fin al procedimiento sea el de doce meses dispuesto por la LGT, de manera que, superado este sin que se hubiera dado por notificada la liquidación, se entenderá incumplida la obligación de la Administración de resolver en plazo con las consecuencias sobre la prescripción que de ello se derivan.

³¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2011, Rec. 1706/2007.

³¹⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de abril de 2010, Rec. 335/2007 (FFJJ 3.º y 4.º).

1.3. El artículo 150 de la Ley General Tributaria tras las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Como hemos referido hace un momento, la creciente litigiosidad a que estaban dando lugar las diferentes reglas sobre plazos en el procedimiento de inspección tributaria contenidas, principalmente, en la redacción originaria del artículo 150 de la LGT, motivó que esta materia fuera objeto de una profunda modificación con ocasión de la reforma parcial de la LGT que se acometió desde el poder legislativo mediante la citada Ley 34/2015³¹⁸.

³¹⁸ El apartado 27 del artículo único de esta ley daba nueva letra al artículo 150 sobre “Plazo de las actuaciones inspectoras”, que, desde entonces, tiene la siguiente redacción:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: 1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o de acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

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 en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

En el caso contemplado en la letra f), la suspensión finalizará cuando transcurra el plazo previsto en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 47 ter del Concierto Económico sin que se hubiesen formulado observaciones por las Administraciones afectadas, cuando se hubiese llegado a un acuerdo sobre las observaciones planteadas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o cuando se puedan continuar las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el apartado cuatro del citado artículo. Las referencias al artículo 47 ter del Concierto Económico deberán entenderse también realizadas al artículo equivalente del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

Tanto la propia Administración tributaria³¹⁹ como la doctrina habían denunciado que en la mayor parte de los recursos interpuestos por los obligados tributarios contra liquidaciones giradas por la Inspección de los tributos, aquellos se basaban en cuestiones procedimentales o de forma que impedían a los Tribunales entrar en el fondo del asunto, de manera que, utilizando la expresión de CAAMAÑO ANIDO, se daba «al traste con la labor de la Inspección a causa de las infracciones cometidas a lo largo del procedimiento»³²⁰, lo que, en cierto modo, no dejaba de atender contra el interés general que la Administración está llamada a proteger.

Como oportunamente constatará JUAN LOZANO, «la realidad socio-jurídica ha demostrado que la eficacia de las normas introducidas en la LDGC y la LGT presenta un grado muy notable de desviación respecto a sus finalidades y objetivos, que la aplicación del sistema tampoco presenta una relación satisfactoria de correspondencia con los principios de eficacia de la actuación administrativa y seguridad jurídica, y que todo ello ha generado, a su vez, una situación de relación inversa en los objetivos de lucha contra el fraude (en la medida en que las cuestiones de fondo quedan en muchas ocasiones sin

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación”.

³¹⁹ En el Informe sobre el cómputo de plazos en las actuaciones inspectoras de 25 de mayo de 2011, elaborado por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, se constataba que «las cuestiones procedimentales que debían ser accesorias, dado que el procedimiento no es más que el cauce a través del que se instrumenta una verificación o comprobación por parte de la Administración, han pasado a adquirir una relevancia en numerosas ocasiones mayor que el tema sustantivo que se dilucida en el recurso o reclamación». En base a ello, el Informe contenía una serie de criterios en relación con el cómputo de los plazos en el procedimiento de inspección, configurados en base a las últimas resoluciones judiciales sobre la materia, a los que debía adecuarse la actuación de los órganos de inspección con el fin de minorar el riesgo de perjuicio para las actuaciones inspectoras.

³²⁰ CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2016. p. 932. También habla sobre ello CARBAJO VASCO, D.: “La reciente modificación parcial de la Ley General Tributaria. Una reforma insuficiente”. *Documentos-IEF*, núm. 13 (2016). p. 28.

ser analizadas como consecuencia de la consumación de la prescripción, resultado de este entramado de aspectos relativos al tiempo en las actuaciones inspectoras)»³²¹.

Ante este escenario, y según la exposición de motivos de la ley, se hacía precisa una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras que, sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permitiera reducir la conflictividad en dicha materia. De esta manera, la reforma normativa introducida modifica la regulación del plazo del procedimiento inspector con la finalidad de permitir que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de éste, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales.

Atendiendo a estos propósitos, los principales cambios de carácter estrictamente temporal³²² que se introdujeron respecto de la regulación anterior pueden resumirse en los siguientes:

- El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se incrementó desde los doce meses hasta los dieciocho, con carácter general.
- Se suprimió la posibilidad de que la Inspección acordara una ampliación del plazo inicial de doce meses hasta un máximo de veinticuatro. A cambio, se ha establecido un plazo especial de veintisiete meses, que será de aplicación frente al general de dieciocho cuando se den algunas de las dos circunstancias de carácter pretendidamente objetivo referidas en el apartado primero del precepto³²³.
- Se excluyó la aplicación, en el procedimiento inspector, de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a que se refiere el artículo 104.2 de la LGT. En sustitución de tales supuestos, se recogen una serie de circunstancias que van a dar lugar a la suspensión o a la extensión del plazo inicialmente previsto. Aquellas funcionarán tanto si este hubiera sido el general de dieciocho meses como si se trata del especial de veintisiete.
- En relación con la suspensión del procedimiento, se establece una eventual “desagregación” de los plazos del procedimiento cuando las causas que motiven aquella solo afecten a alguno de los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas, objeto de la actividad inspectora, pudiendo suspenderse las actuaciones solo respecto de aquellos y prosiguiendo el procedimiento en relación con lo no afectado.
- Tampoco se contempla ya el supuesto de interrupción injustificada de las actuaciones durante más de seis meses por motivos imputables a la Administración como causa que

³²¹ JUAN LOZANO, A.M.: “La regulación del plazo de inspección prevista en el anteproyecto de modificación de la ley general tributaria. sobre la búsqueda de la reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías”. *Crónica Tributaria*, núm. 153 (2014). P. 180.

³²² La reforma del artículo 150 de la LGT también ha incorporado ciertas modificaciones en aspectos de índole sustantiva, como los relativos a las circunstancias que permiten la aplicación del plazo especial de veintisiete meses o los supuestos de retroacción de actuaciones.

³²³ 1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

dejara sin efecto la interrupción de la prescripción acaecida por la iniciación del procedimiento.

La doctrina no se ha mostrado unánime a la hora de enjuiciar esta reforma del artículo 150 de la LGT. Mientras que algunos autores han manifestado una valoración general positiva de la misma, como SÁNCHEZ PEDROCHE, quien ha considerado que con ella se objetiva y se «fija una regla clara en cuanto a la duración del procedimiento inspector, sin que se extienda a través del mecanismo de las recurrentes dilaciones, hasta el infinito»³²⁴. O, JUAN LOZANO, a cuyo juicio, la balanza entre el incremento de los plazos y la desaparición de los supuestos de no cómputo del plazo máximo -interrupciones justificadas y dilaciones imputables a la Administración- se inclina hacia un resultado favorable a la seguridad jurídica, pues, como ha explicado, «la ecuación es muy sencilla: un plazo más largo es más corto si se reducen los paréntesis; un plazo es más cierto si se eliminan los paréntesis que han generado un foco de litigiosidad importante respecto a su incumplimiento, con el correlativo impacto sobre la prescripción»³²⁵.

Otra parte de la doctrina se ha mostrado especialmente crítica con las modificaciones operadas al considerar que las mismas, lejos de modernizar el procedimiento inspector, ha supuesto la introducción de nuevos obstáculos en su desarrollo. Así CARBAJO VASCO entiende que «tal ampliación del plazo acarrea una contradicción con los propósitos de una Administración tributaria cooperativa, que se caracteriza por sistemas de inspección tributaria preventiva, análisis de riesgos previos, actuaciones inspectoras puntuales, rápidas y próximas en el tiempo a la generación del hecho imponible y su devengo; es decir, todo lo contrario de lo que pretende la nueva redacción del artículo 150 LGT»³²⁶.

Puede hablarse de una tercera línea doctrinal algo más condescendiente, encabezada por CALVO VERGEZ, quien ha reconocido que con esta reforma parece atenderse realmente al objetivo de reducir la litigiosidad y dotar de seguridad jurídica tanto a la Administración como al contribuyente, sin embargo, pone en duda la idoneidad y el acierto de las disposiciones concretas adoptadas, planteándose si la ampliación de los plazos constituye una medida orientada a mejorar la seguridad jurídica de la regulación de las actuaciones de comprobación e investigación³²⁷.

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con el profesor en que la implantación del plazo general de dieciocho meses puede resultar excesivo en relación con determinados tipos de contribuyentes, como las personas físicas que no desarrollen actividades económicas

³²⁴ SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 381 (2014), p. 30. No obstante, lamenta este autor que no se extienda la desaparición de las dilaciones a los procedimientos de gestión y critica con contundencia la supresión de la interrupción injustificada de las actuaciones recalando que «se trata, sin duda, de un claro retroceso en los derechos del contribuyente y en la paralela responsabilidad de una Administración Tributaria diligente y eficaz».

³²⁵ JUAN LOZANO, A.M.: “La regulación del plazo...” Op. cit., p. 185.

³²⁶ CARBAJO VASCO, D.: “La reciente modificación...” Op. cit., p. 28.

³²⁷ CALVO VERGEZ, J.: “El plazo de duración de las actuaciones inspectoras tras la reforma de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre”. *Documentos-IEF*, núm. 13 (2016), p. 21.

o, incluso, los trabajadores autónomos y las pequeñas empresas que arrojen unos estados financieros sencillos. En tales casos, nos parece que este, cuanto menos cuestionable, incremento del plazo podría haber quedado convalidado si se hubiera mantenido el supuesto de interrupción injustificada de las actuaciones durante más de seis meses por causa imputable a la Administración, obligando así a la Administración a proceder de manera constante, lo que, al menos apriorísticamente, podría sugerir que, ante inspecciones sencillas, no llegue siquiera a agotarse el plazo.

Precisamente en relación con dicha previsión, sí ha coincidido mayoritariamente la doctrina a la hora de manifestar la absoluta inconveniencia de su desaparición, toda vez que la misma obedecía al propósito de evitar que los contribuyentes inmersos en un procedimiento de inspección se vieran en la situación prolongada de no conocer el estado de las actuaciones, contribuyendo a dar certeza de una actividad de comprobación real y efectiva.

En lo que atañe a los nuevos supuestos de suspensión y extensión del plazo, aun cuando el efecto que provocan en este sigue siendo su ampliación (y ello a pesar de los esfuerzos de la ley en omitir dicho término de su texto) del mismo modo que lo hicieran los supuestos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración del artículo 104.2 de la LGT³²⁸, debe apreciarse, no obstante, que el nuevo sistema instaurado parece más proclive a respetar la seguridad jurídica que el anterior, lo que se desprende de la objetivación de las circunstancias tasadas capaces de motivar la suspensión del plazo, y de la obligación de comunicar al obligado tributario, aunque solo sea a efectos informativos, la apreciación de las mismas y el acuerdo de suspensión.

Por otro lado, se ordena que las actuaciones continúen respecto de los aspectos no afectados por la causa de suspensión, indicándose que, en tal caso, el plazo máximo de duración del procedimiento no se entenderá paralizado en relación con dichos aspectos. Se contempla entonces que se produzca una desagregación de los plazos, con la consecuente fijación de dos *dies ad quem* diferentes para un mismo procedimiento, configurándose así una excepción al principio de unidad de procedimiento que defiende el apartado dos del precepto cuando dice que “el plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3”.

En nuestra opinión, bajo esta nueva regulación subyace una clara voluntad del legislador de burlar la doctrina jurisprudencial que, en relación con el anterior régimen de

³²⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La reforma puntual de los Reglamentos de desarrollo de la LGT de 2003 y de su parcial modificación de 2015: un comentario de urgencia”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 177 (2018), p. 21, comentaba a este respecto que «la Exposición de Motivos de la reforma de la LGT de 2015 pretende defender la peregrina idea de que en la nueva regulación del artículo 150 LGT no hay supuestos de ampliación, aunque sí de *extensión*; con independencia de la infantil sutileza, el hecho es que los plazos pueden ser más prolongados como consecuencia de que se produzcan una serie de circunstancias que motiven su extensión, es decir, lo quiera o no el legislador, se produce una ampliación (*sic*) del procedimiento».

interrupciones y dilaciones, exigía, en beneficio del contribuyente, una auténtica paralización de las actuaciones para que operara la exclusión de los días en que concurrieran aquellas del cómputo del plazo máximo de duración. Creemos que el sistema de desagregación de plazos añade un grado de complejidad a dicho cómputo que, una vez más, dificulta el conocimiento certero por parte de los obligados tributarios del momento en que deba finalizar el procedimiento. Lo que nos parece que no queda del todo justificado y ello porque si los órganos de inspección pueden continuar con su actividad comprobadora aun cuando exista una causa de suspensión que recaiga solo sobre un determinado aspecto o periodo de la obligación tributaria objeto del procedimiento, sencillamente no puede entenderse que, al albor de aquella jurisprudencia, exista una justa causa de paralización. ¿O es que, acaso, el actuario desarrolla sus funciones respecto de todos y cada uno de los elementos de la obligación u obligaciones tributarias de manera simultánea?

Finalmente, deben destacarse también las modificaciones efectuadas en relación con la reanudación de las actuaciones inspectoras cuando una resolución económico-administrativa o una sentencia judicial ordene la retroacción de actuaciones. El nuevo apartado 7 circunscribe de manera expresa el supuesto de hecho contemplado a los casos en los que se hayan apreciado defectos formales, en oposición a la creciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que equiparaba, a estos efectos, los supuestos de anulación de la liquidación por haberse advertido la existencia de vicios sustantivos o materiales. El análisis de este nuevo apartado merece una especial atención, por lo que le dedicamos unas líneas al final del capítulo a las ahora que nos remitimos.

2. LA CUESTIONABLE APLICACIÓN AUTOMÁTICA DEL PLAZO ESPECIAL DE VEINTISIETE MESES Y LOS SUPUESTOS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO CUANDO LAS CIRCUNSTANCIAS QUE LO MOTIVAN SE APRECIEN DURANTE EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES

En la nueva configuración legal de los plazos de duración del procedimiento inspector desaparece el régimen anterior, según el cual el plazo único de doce meses podía ser ampliado mediante acuerdo motivado hasta por otros doce meses más, que dese 2015 se sustituye por el establecimiento de dos tipos de plazos diferenciados. Así, el artículo 150 de la LGT comienza diciendo que:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos”.

De una primera lectura del precepto parece inferirse una automatización en la utilización de uno u otro plazo, de manera que siempre que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior a 5.700.000 euros³²⁹ o que este forme parte de un grupo fiscal el cual, habiendo optado por el régimen especial de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades y/o por el régimen especial de grupo de entidades en el IVA, esté siendo objeto de una inspección tributaria, deberá aplicarse el plazo de veintisiete meses; mientras que, en caso contrario, esto es, en ausencia de tales circunstancias, será de aplicación el plazo general de dieciocho meses.

Ello deriva de la objetivación que se ha producido en la configuración de las circunstancias motivadoras del incremento del plazo hasta los veintisiete meses, lo que, en principio, desplazaría la jurisprudencia sentada del Tribunal Supremo que, en relación con el régimen anterior, exigía un estudio caso por caso a la hora de sopesar una posible ampliación del plazo máximo de duración, a fin de motivar de manera individualizada el acuerdo ampliatorio que llegara a adoptarse por la Inspección³³⁰. Pues, como ha reflexionado JUAN LOZANO «reducir a esos dos elementos objetivos los presupuestos de ampliación y, simultáneamente, incluir en la norma exigencias de motivación individualizada para negar una automaticidad en el disfrute del plazo ampliado a 27 meses es complicado, porque ello supondría volver a introducir en la norma un relativo espacio de indeterminación, con lo que difícilmente se alcanzaría el objetivo de cerrar la conflictividad en relación con esta cuestión»³³¹.

³²⁹ El artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital que lleva por título “Auditor de cuentas”, dispone lo siguiente: “1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión, deberán ser revisados por auditor de cuentas. 2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior”.

³³⁰ Por todas, puede citarse la Sentencia de 31 de mayo de 2010, dictada en Recurso de casación 2259/2005, en la que el Tribunal Supremo concluye que «no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, FJ 4º)» (FJ 3º).

³³¹ JUAN LOZANO, A.M.: “Los plazos...” Op. cit., p. 188.

Es cierto que atendiendo al propósito de erradicar en lo posible las controversias que pudieran derivarse de la aplicabilidad del plazo incrementado de veintisiete meses, resulta poco factible hacer depender dicha aplicabilidad de la consideración, caso por caso, de la concurrencia de una situación especialmente compleja que la justificara. En definitiva, se trata de ponderar intereses diversos, pero siempre con el telón de fondo de la seguridad jurídica, pues tanto atenta contra ella la conflictividad constante en relación con determinadas cuestiones, como el alargamiento excesivo de los plazos de resolución.

En nuestra opinión, las dos circunstancias contempladas por el artículo 150.1 de la LGT, aunque pueden ser indiciarias de situaciones que presenten una especial complejidad que verdaderamente motive la utilización de un plazo más largo para el correcto desarrollo de la actividad inspectora, no acreditan que tal plazo ampliado resulte necesario en todo caso³³². Nos obstante, valoramos positivamente el hecho de que el elenco de circunstancias habilitantes de la ampliación del plazo en el sistema anterior haya quedado reducido a estas únicas dos situaciones a las que se aplique el plazo especial, lo que ya de por sí debiera dar lugar a una nada desdeñable reducción de la conflictividad. Por ello, creemos que debería haberse mantenido la obligación de motivación a la hora de determinar la operatividad del plazo extendido, aunque ello signifique sacrificar en cierta medida el objetivo de poner fin a las controversias entre Administración y contribuyentes en este punto, ya que ello contribuiría a la ordenación de un régimen de plazos más ajustado a las exigencias de seguridad jurídica que, desde luego, abogan por la eliminación de situaciones de pendencia injustificada como las que se originarían en supuestos de inspecciones sencillas que se dilataran de forma excesiva.

De cualquier modo, no parece que la redacción actual de la norma permita entender que pueda exigirse a la Inspección tal actuación justificativa, pues solo se contempla la obligación de indicar en el acuerdo de inicio el plazo que resulte aplicable, sin que ni siquiera se requiera de manera expresa que, al menos, se haga constar, en su caso, la circunstancia concurrente que motive la utilización del plazo especial. Pese a ello, consideramos que en los supuestos en que este fuera aplicable, dicho extremo sí que debe ser observado por la Administración, quien, en atención a los principios de buena administración y de prohibición de la arbitrariedad, deberá comunicar al obligado tributario, no solo el plazo de veintisiete meses que vaya a operar como límite máximo de duración del procedimiento, sino también la causa que lo justifica de entre las dos específicamente previstas en la ley.

De hecho, este aspecto puede resultar conveniente ante un eventual error que pueda cometer la Inspección a la hora de determinar el plazo aplicable, pues, aun no contemplándose en la normativa un incidente contradictorio con el obligado tributario en relación con este asunto, si aquel advirtiera que las circunstancias aducidas por la Administración para aplicar el plazo especial, en realidad, no concurrían (porque el contribuyente hubiera dejado de formar parte de un grupo fiscal o porque la Cifra Anual

³³² CALVO VERGEZ, J.: “El plazo de duración ...” Op. cit., p. 20, considera inadmisibles que se otorgue en todo caso un plazo de veintisiete meses aplicable de forma lineal, para este autor, la norma general debe ser el cumplimiento generalizado del plazo de dieciocho meses.

de Negocios tenida en consideración no fuera correcta), podría ponerlo en conocimiento del actuario, a fin de que se rectificara dicho plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras recién iniciadas³³³. Aunque, debe admitirse que, precisamente, esa ausencia de un procedimiento para la aplicación del plazo especial conlleva que el contribuyente no tenga más obligación de prevenir a la Administración que la derivada del principio de buena fe.

2.1. La aplicación del plazo especial cuando las circunstancias que lo motivan se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones: ¿un supuesto de ampliación?

De acuerdo con el segundo apartado del artículo 150 de la LGT, en el caso de que las circunstancias que justifican la utilización del plazo especial de veintisiete meses se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, dicho plazo será el efectivamente aplicable y se contará desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario. Es decir, el supuesto que se contempla es el de un procedimiento inspector que, al inicio de las actuaciones, se hubiera sujetado al plazo general de dieciocho meses, habiéndose así indicado oportunamente en el acuerdo de inicio notificado al contribuyente afectado. Sin embargo, durante la tramitación del mismo, se habría puesto de manifiesto la concurrencia de alguna de las dos circunstancias a las que se refiere el apartado b) del artículo 150.1 de la Ley, de manera que, en realidad, el plazo que resulta aplicable a tal procedimiento (desde el principio) sería el de veintisiete meses, precisándose que dicho plazo no empezará a contarse, en ningún caso, en el momento de apreciación de las circunstancias mencionadas, sino desde la notificación del inicio del procedimiento.

A nuestro juicio, la expresión “se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras” utilizada por el legislador, ofrece, al menos desde una aproximación apriorística, un matiz subjetivo que hace depender la transformación del plazo general en el especial, no en la concurrencia en sí de las circunstancias establecidas, sino en el hecho de que la Administración haya advertido la participación de las mismas o no. Así, una interpretación estricta del precepto permitiría que, aun habiéndose dado cualquiera de las situaciones legalmente previstas desde el principio, se amplie el plazo por la Inspección durante la tramitación del procedimiento porque aquella hubiera incurrido en el error de no apreciarlas hasta ya iniciado este.

En nuestra opinión, esta interpretación debe ser rechazada por cuanto disculpa una falta de diligencia de la Inspección a la hora de establecer el plazo máximo a que deben sujetarse las actuaciones inspectoras, lo que supone un ataque a los derechos y garantías de los contribuyentes. Por ello, consideramos que la expresión “se aprecien”, debe entenderse en el sentido de “se pongan de manifiesto”, desplazando de la posición

³³³ En este sentido, JUAN LOZANO, A.M.: “La regulación del plazo...” Op. cit., p. 188, proponía que «si de lo que se trata es de conjurar al máximo la conflictividad respecto a esta cuestión, puede resultar más práctica una articulación procedimental que permita el análisis de la procedencia o no del plazo de 27 meses desde el comienzo, y no relegar indefectiblemente esta controversia, con los riesgos inherentes para los expedientes, a las vías de revisión posteriores».

subjetiva de la oración a la Administración (que es la que aprecia), en favor de las circunstancias (que son las que se ponen de manifiesto).

A raíz de esta reflexión, y en relación con la Cifra Anual de Negocios, entendemos que el precepto está pensando en el caso en que, con motivo de la propia actividad inspectora, se pusieran de manifiesto ingresos no declarados por el obligado tributario que hicieran aumentar aquella hasta alcanzar o sobrepasar el importe de 5.700.000 euros establecido por la Ley de Sociedades de Capital para exigir la auditoría de cuentas. Ante tal eventualidad, devendría aplicable el plazo especial, debiendo el actuario comunicarlo al contribuyente.

Por lo que se refiere a la segunda de las circunstancias legalmente previstas, de la lectura del precepto se infiere que son tres los requisitos que deben concurrir para que esta se entienda producida. El primero, que el contribuyente forme parte de un grupo de sociedades³³⁴. El segundo, que el mencionado grupo estuviera sometido a alguno de los regímenes especiales a que estos pueden optar contemplados por la normativa del Impuesto sobre Sociedades (consolidación fiscal)³³⁵ o del IVA (grupo de entidades)³³⁶. El tercero, que el grupo fiscal o grupo de entidades en su conjunto esté siendo objeto de una inspección tributaria.

Ello significa que la sola pertenencia del contribuyente a un grupo no es condición suficiente para que se aplique el plazo especial de veintisiete meses, sino que debe darse también la circunstancia de que dicho grupo, cumpliendo con lo establecido por la normativa del Impuesto sobre Sociedades o del IVA, haya optado por la aplicación de los regímenes especiales contemplados por estas y que, además, el propio grupo esté siendo objeto de la actividad inspectora.

³³⁴ Se utiliza aquí la expresión “grupo de sociedades” por ser el término genérico que, desde una óptica mercantilista, se refiere a la situación en la que «una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras» (artículo 42.1 del Código de Comercio). Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la regulación del régimen especial de consolidación fiscal hace referencia a los “grupos fiscales”; mientras que la Ley del IVA, por su parte, habla de los “grupos de entidades”. Ambas normativas específicas se ocupan, además, de definir ambos conceptos, mencionando de manera expresa los requisitos que deben cumplirse para que un “grupo de sociedades”, pueda alcanzar la consideración de “grupo fiscal” y/o “grupo de entidades” a los efectos de poder optar a la aplicación de los regímenes especiales previstos.

³³⁵ La LIS define el concepto de grupo fiscal en un extenso artículo 58, como el «conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo». En los apartados siguientes se definen también los conceptos de sociedad dominante y sociedades dependientes, ocupándose el precepto, además, de señalar aquellas circunstancias que, en caso de concurrir respecto de alguna de aquellas, le impedirían formar parte del grupo fiscal, entre otros extremos.

³³⁶ De acuerdo con el artículo 163*quinquies* de la LIVA, «se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto». Al igual que la LIS, también en sede del IVA se conceptúan los términos de entidad dominante y entidad dependiente a efectos del régimen especial.

A tenor de todo ello, iniciada una inspección tributaria en relación con un contribuyente dado, en la que, en un principio, se hubiera reputado como aplicable el plazo general de dieciocho meses, este podrá transformarse en un plazo especial de veintisiete meses cuando, durante la tramitación de las actuaciones, se diera alguna de las siguientes situaciones:

- Que el contribuyente pase a integrarse en un grupo de sociedades que aplique alguno o los dos regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, que esté siendo objeto de inspección o contra el que se inicien actuaciones inspectoras.
- Que el grupo de sociedades del que ya formara parte el contribuyente empiece a aplicar los mencionados regímenes especiales y se inicie un procedimiento inspector en relación con él.
- Que, en relación con el grupo de sociedades del que ya formara parte el contribuyente y que ya viniera aplicando alguno de los mencionados regímenes especiales (o los dos), se ponga en marcha un procedimiento de inspección tributaria.

En definitiva, entendemos que el supuesto de transformación del plazo general en especial solo puede ocurrir cuando las circunstancias que justifican la aplicación de este último se originen durante la tramitación del procedimiento de inspección que ya se hubiera iniciado.

En otro orden de cosas, como quiera que, de algún modo, se está produciendo una ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, coincidimos con DE PABLO VARONA cuando considera razonable aplicar en este caso la jurisprudencia recaída sobre la normativa anterior³³⁷, según la cual, la ampliación del plazo solo se consideraba ajustada a Derecho si se notificaba el acuerdo al obligado antes de la finalización del plazo inicialmente previsto, no bastando que solo la fecha del acuerdo fuese anterior³³⁸.

En consecuencia, defendemos que la comunicación mediante la que se ponga en conocimiento al obligado tributario de que, durante la tramitación de las actuaciones, se han puesto de manifiesto alguna o algunas de las circunstancias mencionadas por el artículo 150.1 de la LGT para las que se prevé la aplicación de un plazo de veintisiete meses, debe realizarse, en todo caso, antes de que finalice el plazo de dieciocho meses inicialmente aplicado a dicho procedimiento de inspección.

Entendemos también que, del mismo modo que aquella jurisprudencia precisaba que, a esos efectos, el plazo inicial de doce meses debía contarse sin que se extrajeran del cómputo del mismo las posibles interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración que hubieran acaecido durante el procedimiento; también este plazo inicial de dieciocho meses, que viene a funcionar como límite para que la Inspección

³³⁷ Así, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2011 y 14 de octubre de 2013.

³³⁸ DE PABLO VARONA, C.: “Plazo de las actuaciones inspectoras”, en MERINO JARA, I. y CALVO VÉRJEZ, J. (Coord.): *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Huygens. Barcelona, 2016, p. 235.

comunique al contribuyente la ampliación del plazo, debe contarse sin que se tengan en cuenta los supuestos de suspensión y extensión.

3. CÓMPUTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR I: DETERMINACIÓN DEL *DIES A QUO* Y DEL *DIES AD QUEM*

3.1. La determinación de los días inicial y final del plazo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo

El Reglamento General de Inspección Tributaria de 1986, aunque, como se ha visto, en su redacción original disponía la no sujeción a plazo del procedimiento inspector, indicaba expresamente en su artículo 30 que la iniciación de las actuaciones inspectoras tendría lugar con la «comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale». Posteriormente, la LDGC de 1998, al fijar el plazo máximo de duración del procedimiento en doce meses (ampliables por otros doce), mantuvo dicha regla sobre el inicio de las actuaciones a la hora de configurar la forma de cómputo de dicho plazo, y establecía que «las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas» (artículo 29.1).

Este último precepto, puesto que ya contemplaba un plazo para resolver el procedimiento de inspección, se ocupaba también de señalar cuándo debían entenderse finalizadas las actividades inspectoras, indicando al efecto que «se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones». Disposición esta que, como ya tuvimos ocasión de explicar, a pesar de su tenor literal, fue corregida por la jurisprudencia³³⁹ en aras del principio de seguridad jurídica, hasta que la LGT de 2003 situó formalmente el día final del procedimiento en la fecha en que se notificara o se entendiera notificado el acto de liquidación al contribuyente.

Las previsiones legales sobre la iniciación y finalización de las actuaciones inspectoras en la LGT no han sufrido modificaciones desde su aprobación en 2003. Así, el vigente apartado segundo del artículo 150 se expresa en los siguientes términos: «El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de

³³⁹ La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de abril de 2004, recaída en el recurso de casación núm. 414/1999, señalaba: «Sobre esta materia, la Sala se ha pronunciado en diferentes sentencias entre las últimas las de 18 de noviembre y 18 de diciembre de 2002, de las que puede extraerse, resumidamente, la siguiente doctrina: 1º.- Las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante (Sentencias de 26 de Febrero y 18 de Diciembre de 1996, 28 de Octubre de 1997 (3), 16 de Diciembre de 2000, 4 de Julio y 19 de Diciembre de 2001 y 25 de Mayo, 22 de Junio, 6 y 23 de Julio de 2002)...».

computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución»³⁴⁰.

Pese a la literalidad de la norma en lo que al día de inicio del plazo se refiere, procede recordar aquí la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de abril de 2017 (Rec. 2659/2016), y seguida por el TEAC, en su resolución 19 de febrero de 2019 (00/6257/2017)³⁴¹, en las que se afirma la aplicación de la regla de cómputo de fecha a fecha para los plazos señalados por meses en los términos recogidos en el artículo 48.2 de la derogada Ley 30/1992, cuyo tenor se reproduce en el vigente artículo 30.4 de la Ley 39/2015³⁴².

Según este precepto los plazos fijados por meses (o años) «se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento». Precisándose que, «si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes».

De acuerdo con ello, el plazo de dieciocho o veintisiete meses del procedimiento inspector empezará a contar el día siguiente a aquel en que se produzca la notificación (o se entienda notificado) del acuerdo de inicio al obligado tributario. A partir de este momento, el *dies ad quem* se entenderá que es el día que coincida con el ordinal del día de la notificación en el mes del vencimiento. Es decir, si se notifica el inicio del procedimiento de inspección el 12 de febrero de 2021, este se excluye del cómputo, que se inicia el día 13 de febrero, situándose el día final en el 12 de agosto de 2022 (en el caso del plazo general), o el 12 de mayo de 2023 (en el caso del plazo especial).

En este sentido, el Tribunal Supremo concluía en la sentencia antes citada que «aun reconociendo que el tenor del artículo 150 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, la mantenida por la sentencia recurrida es la conforme con la mantenida por esta Sala, y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses».

Coincidimos con FALCÓN Y TELLA en que el nuevo criterio sentado no solo queda claro, sino que, además «parece razonable, pues con el criterio anterior del TEAC se

³⁴⁰ En la redacción originaria del artículo 150 de la LGT, el apartado primero rezaba: “Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley”.

³⁴¹ El TEAC cambia de doctrina con esta resolución, frente a la mantenida en resoluciones anteriores (de 19 de septiembre de 2013, RG 38518/2011; y 17 de marzo de 2015, RG 1507/2012 y RG 566/2014) en las que se decía que el plazo de doce meses fijado en el artículo 150.1 de la LGT -que comienza en la misma fecha de notificación de la comunicación del acuerdo de inicio del procedimiento-, terminaba en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente.

³⁴² Nos remitimos en este punto al Capítulo III en el que repasamos la evolución de la doctrina jurisprudencial en lo que al cómputo del plazo de los procedimientos tributarios se refiere.

computaba el primer día como completo, aunque la notificación del inicio del procedimiento se hubiera producido en un momento posterior. [...] Parece más convincente, por tanto, el nuevo criterio, que es además el que mejor responde a nuestra tradición jurídica, según la cual cuando se otorga un plazo por meses o años, ha de tratarse de meses o años íntegros»³⁴³.

Ciertamente, hubiera sido deseable que en la nueva redacción del artículo 150 de la LGT el legislador se hubiera ocupado directamente de aclarar el asunto, habiendo especificado que el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección se iniciaría al día siguiente al de la notificación al obligado tributario del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, toda vez que la Ley 34/2015 modificadora de la LGT y la Ley 39/2015, se aprobaron de manera prácticamente simultánea.

Para NAVARRO EGEEA, las reglas de cómputo de los plazos por meses del procedimiento inspector siguen planteando cuestiones prácticas que invitan a reflexionar, como la posibilidad que podría inferirse del criterio mantenido por la jurisprudencia a que acabamos de hacer alusión, de presentar en el mismo día en que se recibe la notificación del inicio del procedimiento declaraciones complementarias que se calificasen de espontáneas, a fin de que se desplegaran los efectos positivos que conllevan este tipo de declaraciones, todo ello, habida cuenta de que el procedimiento no se inicia hasta el día siguiente. Esta autora considera que el «planteamiento no es viable porque la pauta interpretativa asumida por el TEAC para medir el plazo del procedimiento inspector no altera los efectos que nuestro ordenamiento confiere a la notificación de los actos administrativos. Y, en esta lógica, la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento al obligado tributario hace desaparecer el carácter espontáneo que la regularización voluntaria»³⁴⁴. Estamos de acuerdo en que una cosa es que el cómputo del plazo no se inicie hasta el día siguiente al de la notificación, por una cuestión de garantía del cumplimiento íntegro de los plazos legales, y otra muy distinta que se vacíe de efectos a la propia notificación hasta considerar que la misma no ha existido, premiando la picaresca de los contribuyentes en un actuar que difícilmente encajaría en términos de buena fe procesal.

Resta hacer una apreciación en relación con la determinación del *dies ad quem* del plazo máximo para resolver, pues, aunque este queda fijado previamente en atención a la forma de cómputo que acaba de explicarse, el mismo podrá verse retrasado con motivo de las causas de suspensión del procedimiento o de extensión del plazo máximo de duración recogidas en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la LGT, de las que vamos a ocuparnos enseguida.

³⁴³ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los plazos de duración máxima de los procedimientos administrativos y las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad: la Res. TEC de 19 de febrero de 2019 y el art. 187.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 11 (2019).

³⁴⁴ NAVARRO EGEEA, M.: “Comentario sobre la Resolución TEAC de 19 de febrero 2019, rec. 6257/2017, relativa al cómputo de los plazos por meses en el procedimiento inspector”. *Documentos-Secciones AEDAF*, Abril (2019), p. 5.

3.2. Los requerimientos de información previos a una inspección no inician el procedimiento

Una de las muchas novedades que introdujo la LGT de 2003 la constituyen los llamados requerimientos individualizados de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a que se refiere el artículo 93 de aquella, bajo la rúbrica “Obligaciones de información”.

De acuerdo con el apartado primero de este precepto «las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas». En cuanto a la forma en que deba cumplirse con esta obligación, el apartado segundo señala que «deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos».

De esta manera, la ley reconoce expresamente la facultad de la Administración de solicitar a los contribuyentes cualquier información con trascendencia tributaria relacionada con el cumplimiento de sus propias obligaciones, de forma individualizada, es decir, a través de un requerimiento dirigido exclusivamente a ellos para acceder a una información que, de otra manera, no podría conocer.

La controversia se ha suscitado cuando, una vez aportados por parte del obligado los datos, informes, antecedentes o justificantes requeridos, estos han sido utilizados por la Administración para iniciar un procedimiento de comprobación o de inspección tributaria. Ante tales supuestos, se ha cuestionado la posibilidad de que se considere que la fecha de inicio de estos debía situarse, no en el momento de la notificación del acuerdo de incoación, sino en la fecha en que hubiera sido notificado el requerimiento individualizado de información, toda vez que los datos facilitados por el contribuyente en virtud de dicho requerimiento hubieran sido luego utilizados para regularizar su situación tributaria mediante la oportuna liquidación resultante de los procedimientos que se hubiesen desarrollado.

Sin embargo, tanto la jurisprudencia como la doctrina económico-administrativa han sido tajantes a la hora de descartar tal conclusión. El TEAC, en Resolución de 23 de enero de 2014 (RG 471/2012) ya resaltaba la evidente «independencia de los requerimientos de información al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien», y se basaba en el tenor literal del artículo 30.3 *in fine* del RGIT cuando indica de forma expresa que «los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación». A mayor abundamiento, para este Tribunal Central,

resulta «obvio que una vez obtenidos los datos y los justificantes, de forma legítima, según lo expuesto, pueden ser utilizados unos y otros en procedimientos de regularización, pues no existe norma que prohíba ese uso. Su utilización posterior no interfiere en el requerimiento de información ni en su validez, ni tampoco adelanta el inicio de estos procedimientos al momento de la toma de datos ni al de la aportación de la documentación».

En la misma línea, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre ello, entre otras, en su Sentencia de 22 de abril de 2019, dictada en Recurso de casación 6513/2017, en el que se planteaba la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: “Determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propios deberes tributarios suponen el inicio de un procedimiento inspector o si, por el contrario, se trata de actuaciones distintas y separadas, no incidiendo, por tanto, las de captación de información en el cómputo del plazo máximo de duración de dicho procedimiento”.

El Alto Tribunal, tras referirse al régimen jurídico de los requerimientos individualizados de información establecido por el artículo 30.3 del RGGI³⁴⁵ en conjunción con el artículo 147 de la LGT, que contempla la iniciación de oficio del procedimiento inspector, y con el artículo 177 del RGGI, que concreta que dicha iniciación de oficio tendrá lugar mediante comunicación notificada al obligado tributario o mediante personación en la empresa o en otros lugares donde exista prueba de la obligación tributaria, sin previa comunicación; ha concluido que «no cabe sostener que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el art. 93 de la LGT, suponga el inicio de un procedimiento de investigación, antes bien, constituye una actividad previa que puede tener lugar al margen del procedimiento inspector, cuyo objeto precisamente consiste en recabar información con trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre el que no cabe excluir, desde luego, el inicio posterior de un procedimiento de investigación o comprobación en el que la información obtenida sea utilizada. Otra conclusión sería absolutamente incompatible con la finalidad de colaboración social en la aplicación de

³⁴⁵ Este precepto dispone lo siguiente: “El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente, o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”.

los tributos en que se fundamenta el deber de colaboración mediante el cumplimiento de los requerimientos de información, que -como hemos apuntado- en la vigente configuración del art. 93 de la LGT no se limita a la información relativa a terceros, como hacía el art. 111 de la anterior Ley General Tributaria de 1963, sino que amplía también el deber de información dirigido al propio obligado tributario y relativo al "cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias", tal como establece el art. 93.1 de la LGT. De lo expuesto puede mantenerse, en consecuencia, la singularidad de la habilitación de los requerimientos de información, que es diferente de la de los procedimientos de investigación» (FJ 2.º).

Por otra parte, y en lo que se refiere exclusivamente al procedimiento de inspección, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos de gestión, que tienen carácter masivo, la actividad inspectora se caracteriza por su naturaleza selectiva, lo que significa que la misma se dirige solamente a aquellos obligados tributarios que, en atención a las cualidades que presenten, hagan recomendable que sobre ellos se inicie un procedimiento inspector³⁴⁶. La selección de los sujetos obligados que deben ser objeto de inspección, aunque constituye una actividad discrecional de la Administración, debe realizarse con arreglo a criterios objetivos, puesto que en este ámbito también se encuentra prohibida la arbitrariedad de la Administración, en atención al artículo 9.3 de nuestra Constitución.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 170 del RGGI, la planificación de la inspección «comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad» (apartado primero) y el plan de inspección «recogerá los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate» (apartado quinto).

En relación con ello, ha reconocido el Tribunal Supremo que «dentro de la actividad de investigación de conductas fraudulentas o de elusión fiscal y, como un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar, [la cual] puede ser realizada a través de los requerimientos de información, que por ello cumplen una finalidad legítima, vinculada singularmente al presupuesto de la trascendencia tributaria de la información requerida».

Hasta aquí, no podemos sino estar de acuerdo con el criterio manifestado por la jurisprudencia, pues consideramos que el mismo se infiere directamente de la configuración legal de los requerimientos a que nos estamos refiriendo sin necesidad de mayores esfuerzos interpretativos. Sin embargo, el problema surge cuando, como acertadamente ha puntualizado SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, la Administración hace un uso indebido de tales requerimientos, acudiendo a ellos de manera generalizada para obtener información que posteriormente utilizará para iniciar un procedimiento de comprobación

³⁴⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...* Op. cit., p. 326.

o investigación, que se limite en gran medida a utilizar la información obtenida en la anterior actuación de la Administración. Puede ocurrir entonces que a través de dicha actuación de información se haya avanzado en el esclarecimiento de los hechos relevantes para la liquidación de una obligación tributaria, y ello sin que hubiera transcurrido ni un solo día del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación que con posterioridad podría iniciarse³⁴⁷.

Coincidimos plenamente con este autor cuando, aun reconociendo la dificultad de dar una solución general a esta cuestión, ya que deben tenerse en consideración las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, entiende que «en la medida en que unas actuaciones de obtención de información se excedieran de la finalidad antes señalada de conocimiento de datos relevantes para la selección de sujetos y obligaciones a comprobar en un *eventual* procedimiento de comprobación o investigación posterior y pasen a ser actuaciones preparatorias de un *cierto* procedimiento de comprobación o investigación que se realizara, se estaría incurriendo en una desviación de poder. [...] Lo que supondría, además, evitar la aplicación de las normas reguladoras de los plazos máximos de resolución de dichos procedimientos de comprobación o investigación, en un evidente supuesto de actuación de la Administración tributaria realizada en fraude de ley»³⁴⁸.

En relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo ha considerado que debe excluirse la compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de comprobación o investigación en la fecha del requerimiento de información, siempre que se constate que a través de los requerimientos de información se ha pretendido incurrir en un fraude de ley al evitar la aplicación de la limitación temporal legalmente establecida para aquellos procedimientos. En tales casos, la consecuencia debe ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación o de comprobación que, en tales supuestos deberá ser aplicada³⁴⁹.

Por último, debe destacarse que el Alto Tribunal se ocupara de precisar que los requerimientos individualizados de información ni interrumpen la prescripción del derecho a liquidar del artículo 66.a) de la LGT, ni constituyen un requerimiento previo en el sentido del régimen favorable de los recargos por presentación de declaraciones extemporáneas regulado por el artículo 27 de la LGT, y ello en base a que, por su propia naturaleza, aquellos no van encaminados a la determinación de la deuda tributaria.

En otro orden de cosas, esta doctrina ha sido considerada por el Tribunal Supremo como plenamente extensible a otro supuesto de hecho distinto, referente a los casos en que la Inspección solicita autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado

³⁴⁷ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias y los procedimientos de comprobación posteriores que utilizan la información obtenida. Análisis de la RTEAC de 23 de enero de 2014, R.G. 471/2012”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 377-378 (2014), p. 144.

³⁴⁸ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “Los requerimientos de información...”, op. cit., p. 145.

³⁴⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019, Rec. 6513/2017 (FJ 2.º).

tributario. En Sentencia de 7 de julio de 2020³⁵⁰ se resolvía un asunto en el que se planteaba la cuestión de si las actuaciones dirigidas a obtener dicha autorización realizadas con carácter previo a la comunicación formal de inicio del procedimiento debían considerarse como actuaciones inspectoras, en el sentido de entender iniciado el procedimiento en la fecha en que se hubieran efectuado las mismas y no con la notificación del inicio al obligado tributario.

Tras considerar que, efectivamente, tales actuaciones tienen el carácter de actuaciones inspectoras porque las mismas suponen el ejercicio de una facultad reconocida a la Inspección de los tributos en el artículo 142.2 de la LGT cuál es la entrada en el domicilio, reflexionaba el Tribunal que, si bien debe reconocerse en dichas actuaciones preparatorias «sustantividad propia en tanto que necesariamente entrando en juego derechos constitucionales debe de preservarse los mismos mediante la observancia de las garantías dispuestas al efecto, [...] será en el curso de esta diligencia cuando deberá entenderse iniciado el procedimiento mediante su comunicación al obligado tributario en legal forma. Debiéndose significar que el informe emanado para justificar la solicitud de autorización se inscribe instrumentalmente como medio de garantía para justificar y cumplimentar el requisito de la “necesidad”, del que este Tribunal se ha hecho eco en su sentencia de 10 de octubre de 2019, rec. cas. 2818/2017» (FJ 3.º).

En definitiva, en relación con los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, el Alto Tribunal fija doctrina declarando que las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que, en cualquier caso, se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, no deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima del procedimiento.

4. CÓMPUTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR II: SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y EXTENSIÓN DEL PLAZO

La Ley 34/2015 suprimió, en relación con el procedimiento inspector, el régimen de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración como contrapartida del incremento experimentado por los plazos máximos de resolución. No obstante, todo ello ha venido acompañado del establecimiento de una serie de supuestos de suspensión y de extensión de tales plazos que, en cierto modo, ponen en tela de juicio el mencionado acrecentamiento de la duración del procedimiento.

En la práctica, este nuevo sistema de suspensión mantiene la paralización del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por algunas de las causas que antes funcionaban a través de la vía de los periodos de interrupción justificadas recogidos por el artículo 103 del RGGI, tales como la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente en los supuestos de posible delito contra la Hacienda Pública, la paralización de las actuaciones por orden judicial, el

³⁵⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2020, Rec. 641/2018.

planteamiento del conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales o la concurrencia de causas de fuerza mayor.

Del mismo modo, los supuestos de extensión del plazo que se regulan en el apartado 5 del artículo 150 de la LGT, vienen a sustituir a aquellos supuestos de dilaciones en el procedimiento debidas a retrasos del contribuyente en el cumplimiento de su obligación de aportar la información que le hubiera sido requerida por la Inspección [artículo 104, a), b) o c) del RGGI].

Sí constituye una novedad el reconocimiento del derecho del obligado tributario a solicitar uno o varios periodos de inactividad en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con él. Eso sí, tales periodos supondrán una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento por el mismo número de días de inactividad que se hubieran concedido.

4.1. Los supuestos de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector

4.1.1. Inicio y finalización de la suspensión

El apartado tercero del artículo 150 de la LGT dispone que «el cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.
- e) 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.
- f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo

establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones».

Sin perjuicio de que enseguida nos ocupemos de analizar algunas de estas causas de suspensión que, a nuestro juicio, merecen una mayor atención, en lo que se refiere al *dies a quo* del periodo durante el que se vaya a dar por suspendido el procedimiento, la norma utiliza la fórmula “desde el momento en que concurra alguna” de las circunstancias previstas.

En este sentido, consideramos que los actos o actuaciones en que se concretan dichas circunstancias se reflejan de manera clara y concisa para la mayoría de los supuestos, lo que debe ser valorado positivamente desde la óptica del principio de seguridad jurídica. Así, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente se producirá en una fecha concreta de la que debe quedar constancia, y lo mismo puede decirse respecto de la recepción de la orden judicial de suspensión de las actuaciones inspectoras de la letra b), del planteamiento³⁵¹ de un conflicto ante las Juntas Arbitrales a que se refiere la letra c); o de la comunicación a que alude la letra f).

Más seguridad aportan, si cabe, la notificación al obligado tributario de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva, y el intento de notificación a aquel de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones en los casos de actas de conformidad. En ambos casos, el acto de notificación o del intento de notificación van a producirse en una fecha cierta, de la que se hace depender el inicio de la suspensión.

Respecto de la concurrencia de causas de fuerza mayor como motivo de suspensión del procedimiento contemplado por la letra g), ya señalamos la mala acogida que tuvo por parte de la doctrina su inclusión en el nuevo sistema de plazos del procedimiento inspector, debido a la indeterminación que entraña la sola apreciación de su existencia. Ello comporta que también resulte problemática la concreción del día en que deba

³⁵¹ El artículo 9 del Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, establece que la iniciación del procedimiento se producirá con el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral por la Administración tributaria del Estado o por la de cualquier Comunidad Autónoma, lo que se llevará a cabo a través de un escrito dirigido al Presidente de aquella.

En relación con los efectos que tal planteamiento vaya a desplegar sobre los procedimientos tributarios que puedan estar tramitándose, el apartado 6 de dicho precepto señala lo siguiente: “Simultáneamente al planteamiento del conflicto la Administración tributaria promotora del mismo notificará esa circunstancia a la Administración tributaria afectada por aquél, absteniéndose ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto del conflicto. Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados el planteamiento de aquél, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción, así como la interrupción de cualesquiera otros plazos que puedan afectar al expediente. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando se hubieren practicado liquidaciones definitivas, incluyendo las provisionales que hayan devenido firmes, con anterioridad al planteamiento del conflicto, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, incluyendo la recaudación de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria”.

entenderse que concurre la causa de fuerza mayor a efectos de precisar cuándo se inicia el periodo de suspensión.

En cualquier caso, como se ha sostenido en relación con las interrupciones justificadas y con las dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración, en base a la reiterada doctrina que la jurisprudencia ha desarrollado en torno a las reglas generales de cómputo de los plazos, el día en que tienen lugar tales actos en los que se concretan las diversas causas de suspensión no debería entrar dentro del periodo suspendido, que, en consecuencia, se iniciaría al día siguiente de aquellos. A nuestro entender, esta interpretación es la que resulta menos gravosa para el obligado tributario y la que ofrece mayor garantía de que no se computan días en los que se hubieran podido realizar actuaciones por parte de la Inspección como días de suspensión. Máxime, cuando la propia LGT prohíbe de manera expresa que la Inspección realice “ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores”, a excepción de los supuestos de suspensión generados por 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 en los casos de actas de conformidad y sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas.

Y defendemos esta interpretación aun cuando de la redacción de la norma (“la suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias”) pueda inferirse una suspensión inmediata del procedimiento desde el mismo día en que se produzcan las circunstancias estipuladas.

En cuanto a la finalización de la suspensión, la LGT indica que la misma se producirá «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».

De nuevo se trata de hechos fácilmente posicionables en el tiempo, a salvo, una vez más, de las causas de fuerza mayor, en cuyo supuesto, la finalización de la suspensión se hace depender de la verificación unilateral por parte de la Administración de que las mismas han desaparecido, lo que siempre deja margen a la discrecionalidad administrativa, con el riesgo que ello conlleva de que se caiga en una inconcebible actuación arbitraria.

4.1.2. La comunicación preceptiva al obligado tributario

Uno de los aspectos más destacables de este régimen de suspensión del procedimiento de inspección es que, concurrida cualquiera de las circunstancias previstas que provoquen la suspensión, la Inspección deberá comunicarlo al obligado tributario, aunque solo sea a efectos informativos³⁵². De este modo, se impone a la Administración, como garantía para el obligado tributario, que se notifique a este que se ha producido la suspensión del procedimiento, con la consecuente paralización del cómputo del plazo de duración del

³⁵² Se exime a la Administración de tal obligación cuando «con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente» (artículo 150.3 de la LGT).

mismo³⁵³. Debe precisarse que, en ningún caso, la suspensión efectiva de las actuaciones se condiciona a que se efectúe tal comunicación, pues la misma se producirá, como se ha visto hace un momento, con la concurrencia de las circunstancias establecidas.

Sin embargo, no se ocupa la norma de establecer un plazo para que se produzca dicha comunicación, lo que quizás hubiera sido conveniente a fin de evitar una dilatación excesiva en el cumplimiento de tal obligación. A este respecto, JIMÉNEZ COMPAIRED ha considerado que «si no existe esa comunicación –más pronto o más tarde– no puede considerarse suspendido el cómputo del plazo. De otra manera carecería de consecuencias la inobservancia de la obligación legal que se impone a la administración actuante»³⁵⁴.

Resulta criticable, por otro lado, que no se prevea la comunicación al obligado tributario de la finalización de la suspensión con la consiguiente reanudación de las actuaciones inspectoras, pues se está privando a aquel de la certeza acerca del cómputo del plazo de duración del procedimiento.

4.1.3. La desagregación de los plazos

En la configuración jurídica de la suspensión del procedimiento inspector, el legislador ha dispuesto como norma general la prohibición de que la Administración realice ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido. La única excepción a esta regla la constituye el supuesto de intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones cuando se hubiera formalizado un acta de conformidad, de modo que cuando la suspensión del plazo del procedimiento inspector se deba a dicha circunstancia, la Inspección podrá seguir adelante con las actuaciones que procedan.

De otro lado, tampoco afecta la suspensión acordada a aquellas solicitudes que se hubieran efectuado al obligado tributario o a terceros antes de recaer la oportuna causa de suspensión, lo que significa que tales solicitudes deberán ser contestadas por estos aun cuando el procedimiento se encuentre suspendido.

Como decimos, las directrices que acaban de exponerse conforman la regla general en cuanto a los efectos que la concurrencia de cualquiera de las causas de suspensión previstas [a excepción de la dispuesta en la letra e)] comporta en el normal discurrir del procedimiento. Ahora bien, si a juicio de la Administración algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las citadas causas de suspensión, el precepto ordena la continuación del procedimiento inspector respecto de los mismos, permitiéndose incluso que, en su caso, la Inspección practique la correspondiente liquidación, la cual, como es lógico, no podrá sino revestir el carácter de provisional [artículo 190.4.b) RGGI].

³⁵³ «En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión» (artículo 150.3 de la LGT).

³⁵⁴ JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “Plazo de las actuaciones inspectoras”, en BOSCH CHOLBI, J.L. (Coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Wolters Kluwer. Madrid, 2016, pág. 278.

Resulta evidente que, entonces, se produce una fragmentación en lo que al plazo máximo de duración del procedimiento se refiere. Pues si una parte de aquel continúa, es lo justo que, respecto de ella, el cómputo de dicho plazo deba seguir su curso y no quedar paralizado por la causa de suspensión, que, a la vista de la continuación de las actuaciones, en nada le afecta.

La solución alcanzada por el legislador para estos casos, y, siguiendo la literalidad de la norma, “a los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración”, es un sistema de desagregación de los plazos, en el que va a distinguirse, desde el momento en que concurre la causa de suspensión, entre la parte del procedimiento que, viéndose afectada por esta, ha quedado suspendida y la que continúa, de modo que cada una de ellas se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo desde el momento en que se produce dicha desagregación.

Pese a que el legislador hable expresamente de desagregación de “los plazos” y se esfuerce en atribuir a dicha división unos efectos limitados al cómputo del plazo máximo de duración, en realidad, lo que se descompone es el procedimiento en sí, toda vez que se autoriza a los órganos inspectores a dictar liquidación respecto de la parte de aquel que hubiera continuado, lo que conlleva que vayan a existir, al menos, dos liquidaciones distintas respecto del mismo procedimiento.

A nuestro juicio, la exigua regulación de esta posibilidad de desagregación se olvida de algunos extremos que, necesariamente, deben tenerse en cuenta. Así, aunque el precepto no lo especifica, entendemos que en el supuesto de que efectivamente lleguen a emitirse dos liquidaciones parciales en caso de desagregación estas irán precedidas de sus correspondientes actas, también diferenciadas, no solo en el tiempo sino en su contenido. Ante la falta de una previsión específica al respecto, como la que se refiere a los casos de conformidad parcial del artículo 187.2 del RGGI o aquellos en los que el acta con acuerdo que se suscriba no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria (artículo 186.8 RGGI), ¿debe entenderse que las propuestas de liquidación que se contengan en las respectivas actas que se suscriban serán totalmente independientes? O, por el contrario ¿resultarán aplicables por analogía las reglas contenidas en tales preceptos atendiendo a las clases de actas que se formalicen?

En definitiva, y como ya sostuvimos en su momento, con esta nueva regulación se destierra la asentada doctrina jurisprudencial que, en relación con el anterior régimen de interrupciones y dilaciones, exigía, en beneficio de los intereses del contribuyente, una auténtica paralización de las actuaciones para que operara la exclusión de los días en que concurrieran aquellas del cómputo del plazo máximo de duración. A mayor abundamiento, este sistema de desagregación de plazos añade un grado de complejidad a dicho cómputo que dificulta considerablemente el conocimiento certero por parte de los obligados tributarios del momento en que deba finalizar el procedimiento, en un claro atentado contra el principio de seguridad jurídica.

4.1.4. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase de culpa a la jurisdicción competente como causa de suspensión del procedimiento

La primera de las causas de suspensión que se contemplan en el nuevo apartado tercero del artículo 150 de la LGT es “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”.

Cabe mencionar, que antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, esta circunstancia ya era considerada como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, y ello en concordancia con lo que entonces se disponía por el artículo 180.1 de la LGT que, en su redacción anterior a dicha reforma indicaba lo siguiente: «Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».

Con la citada reforma se ha producido una modificación sustancial de la regulación de las actuaciones administrativas que deban desarrollarse en supuestos de un posible delito contra la Hacienda Pública, mediante la eliminación del mandato que se contenía en el mencionado artículo 180.1 de la Ley, y la incorporación de un novedoso Título VI, que viene a introducir un régimen completamente nuevo en dicha materia, en congruencia con la previa reforma del Código Penal a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que establecía una nueva configuración del delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 350 del dicho texto normativo.

Una de las principales novedades que incluye este Título VI de la LGT es la de ordenar a los órganos administrativos que, ante un indicio de delito contra la Hacienda Pública, en lugar de inhibirse, y sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, continúen con la tramitación del procedimiento. Con carácter general, la continuación de las actuaciones culminará en el dictado de la liquidación que proceda respecto de los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento, separándose, en su caso, en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, ambas liquidaciones van a sustanciarse por dos cauces procedimentales diferenciados, ya que, mientras para la liquidación de los elementos no vinculados con el posible delito, prevé el artículo 250.1 que se tramite el procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación (generalmente, las relativas al procedimiento inspector), para la liquidación vinculada a delito sí se prevé el cumplimiento de una serie de reglas específicas que se establecen en el propio Título VI, en concreto, en el artículo 253 inserto en este y que se titula “Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación”.

Debe destacarse que, en relación con el especial procedimiento que se establece en el mencionado artículo 253 de la LGT, ni la Ley ni el Reglamento establecen disposición alguna relativa al plazo de las actuaciones inspectoras, por lo que, a nuestro juicio, no cabe duda de que aquel debe sujetarse a los plazos normales previstos en el artículo 150.1 de la LGT y, en consecuencia, ambas liquidaciones (la que está vinculada al posible delito y la que no) deben notificarse o darse por notificadas dentro del plazo máximo de duración aplicable al procedimiento de que se trate, que se habrá puesto en marcha con la notificación del acuerdo de inicio del mismo, y teniendo en cuenta, además, que el cómputo no se habrá visto suspendido por la remisión de del expediente al Ministerio Fiscal o el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Ahora bien, si se dan algunas de las circunstancias expresamente previstas en el artículo 251 de la ley, el órgano administrativo actuante sí deberá abstenerse de continuar el procedimiento, que quedará suspendido, aunque solo respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, pues tal excepción afectará, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación (artículo 197 ter RGGI).

Estas circunstancias tasadas que ordenan la paralización de las actuaciones inspectoras son las siguientes:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En términos generales, el establecimiento de tales causas suspensivas del procedimiento inspector ha suscitado las críticas de la doctrina. De una parte, por cuanto, como ha declarado GARCÍA-OVIES SARANDESES, las mismas se inspiran en el temor a una eventual prescripción del delito o a la pérdida de la recaudación³⁵⁵.

³⁵⁵ GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “La duración del procedimiento inspector tras la reforma de la Ley 34/2015”, en CORDERO GONZÁLEZ, A.M. (Coord.) *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2017, p. 124. En este sentido, como puso de manifiesto el Consejo General del Poder Judicial en su Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, «en este punto, el objetivo de la reforma no parece tanto la adaptación de la Ley General Tributaria al Código Penal, como dar solución a los riesgos de prescripción en los casos complejos. Por ello, en los supuestos referidos del artículo 251.1 impone pasar el tanto de culpa. La reforma difícilmente conseguirá sus objetivos. En efecto, si se pasa el tanto de culpa cuando se arriesga la prescripción o no se ha logrado establecer la deuda u obligado, difícilmente la jurisdicción penal estará en condiciones de hacerlo dentro del plazo, que continúa siendo de cinco años para el tipo básico, y habrá continuado corriendo la prescripción durante las actuaciones iniciales de la Administración. La previsión de pasar el tanto de culpa sin concluir la liquidación de las actuaciones o ni siquiera saber quién es el obligado tributario, para evitar que se produzca la prescripción del delito, supone reconocer que el

De otra parte, la inclusión en esta enumeración de las circunstancias mencionadas en la letra b) resultan del todo desacertadas, pues consideramos que, si la Inspección no ha sido capaz de determinar extremos de tanta envergadura como la cuantificación de la liquidación y la identificación del obligado tributario, pensar que sí podrá hacerlo el juez de lo Penal y trasladar dicha carga hacia el mismo «no deja de ser contradictorio con los principios informadores de las relaciones entre procedimiento y proceso vigentes»³⁵⁶.

Dejando a un lado estas consideraciones y centrando nuestra atención en la manera en que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase de culpa a la jurisdicción competente como causa de suspensión influye en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la nueva redacción del artículo 150 de la LGT adapta para el procedimiento de inspección el efecto que sobre el mismo tiene la regulación del Título VI. De este modo, la alusión que desde este precepto se hace al artículo 251 de la LGT quiere significar que la paralización del cómputo del plazo del procedimiento que antes provocaba en todo caso la reiterada circunstancia, ahora solo se produce cuando, de acuerdo con el 251, no pueda practicarse liquidación y solo respecto de los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, lo que, de hecho, puede originar un supuesto de desagregación de plazos, de manera que se distinga entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida.

Por lo demás, el artículo 251.2 de la LGT dispone que el procedimiento inspector quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Lo que, en consonancia con la regla general sobre finalización de la suspensión que establece el artículo 150.3, supone que, en estos supuestos, la suspensión se dará por concluida en la fecha en que tenga entrada en el registro de la Administración tributaria competente el documento mediante el que se comunique a esta cualquiera de tales extremos.

Cuando el levantamiento de la suspensión venga motivado con la devolución del expediente a la Administración tributaria por no haberse apreciado la existencia de delito, aquella continuará con las actuaciones inspectoras de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados. Para ello, los órganos inspectores cuentan con en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo máximo de duración del procedimiento que hubiera correspondido de acuerdo con el artículo 150.1 de la LGT o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior. En cualquiera de los dos casos, el plazo que finalmente resulte aplicable empezará a contarse desde la recepción

“indicio de delito” puede apreciarse incluso sin saber si de da la cuantía necesaria y si el denunciado es realmente el obligado tributario. Ello puede generar a las Fiscalías un trabajo importante, y además tampoco tendrá el efecto de detener la prescripción, pues ésta solo se interrumpe cuando la Fiscalía interponga denuncia o querrela y el Juez la admita»

³⁵⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (et al): *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2019, pág. 701.

de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento (artículo 251.3 LGT)³⁵⁷.

4.1.5. El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar el expediente en las actas de conformidad

Este supuesto de suspensión que viene recogido en la letra e) del artículo 150.3 de la LGT tampoco supone una novedad con respecto al régimen anterior, pues el mismo se encuentra incluido en el listado de dilaciones por causa no imputables a la Administración del artículo 104 del RGGI [en concreto, en la letra e) del precepto] que, hasta 2015, operaba en relación con el cómputo del plazo del procedimiento de inspección.

La regulación de este supuesto, tanto en su carácter de causa de suspensión como de dilación del procedimiento, viene motivada por el propósito de evitar maniobras dilatorias del obligado tributario que traten de ganar el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones mediante la no recepción de las notificaciones de las preceptivas propuestas de resolución o de los acuerdos que ordenen completar el expediente en los casos de actas de conformidad³⁵⁸.

A nuestro juicio, si bien este intento fallido de notificación de la propuesta de resolución o de liquidación como causa de paralización del cómputo del plazo pudiera tener sentido en el ámbito de los procedimientos de gestión, en los que, efectivamente, tal propuesta siempre va a ser comunicada al interesado a través de su notificación; en sede del procedimiento inspector, su aplicación práctica parece quedar reducida, al menos apriorísticamente, a los supuestos en los que se formalice un acta de disconformidad por falta de comparecencia del obligado tributario.

Adviértase que, en el procedimiento inspector, la propuesta de resolución o de liquidación se incorpora al acta de inspección, la cual debe suscribirse por el obligado tributario, y para ello está prevista su comparecencia (o la de su representante) ante el actuario. El único supuesto en que se prevé la notificación del acta y, con ella, la de la propuesta de resolución o de liquidación que en aquella se integre, es aquel en el que ni el obligado tributario ni su representante comparezcan en el día y hora señalados para la firma del acta. En tal caso, de acuerdo con el artículo 188.1 del RGGI se formalizará un acta de disconformidad en la que únicamente constará la firma del funcionario y que deberá ser notificada al obligado tributario conforme a las reglas generales de notificación contenidas en la LGT y en la Ley 39/2015 (artículo 185.2 RGGI).

Llegados a este punto, si intentada la notificación del acta de disconformidad en los términos señalados esta hubiera resultado fallida, se suspenderá el procedimiento hasta

³⁵⁷ Esta solución en cuanto al tiempo en que deberán concluir las actuaciones inspectoras cuando, finalmente, no se hubiera apreciado la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y se devuelva el expediente a la Administración para que continúe con aquellas, es similar a la que disponía el segundo párrafo del artículo 150.5 de la LGT en su redacción originaria.

³⁵⁸ BURLADA ECHEVESTE, J.L.: "Plazo de las actuaciones inspectoras". *Nueva Fiscalidad*, núm. 1 (2021), p. 182.

que se consiga notificar el acta por cualquiera de los medios previstos para ello (en papel, a través de medios electrónicos o por publicación edictal). En ese momento, esto es, en el de la notificación del acta, se reanuda el plazo máximo de resolución por el tiempo que reste y, además, comenzará a contarse el plazo de quince días que el artículo 157.3 de la LGT otorga al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho.

En virtud de lo que acaba de exponerse, advertimos una absoluta falta de rigor jurídico en este “intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación” como motivo de suspensión del procedimiento inspector, tal y como está redactado en la norma. Del mismo modo, carece de virtualidad práctica que se excluya para este supuesto de suspensión la prohibición de que la Administración realice actuaciones en relación con el procedimiento, pues, como se ha constatado, tras la notificación efectiva del acta de disconformidad se abre un periodo de alegaciones de quince días para el obligado tributario, por lo que resulta poco probable que entre el intento de notificación y la notificación queden actuaciones pendientes de realizar por parte de la Inspección, que debe hacer quedado a la espera de recibir las citadas alegaciones.

En cuanto al inciso final de esta letra e) del artículo 150.3 de la LGT sobre el intento de notificación del acuerdo por el que el Inspector-Jefe ordene la práctica de actuaciones complementarias en los casos en que se hubiera suscrito un acta de conformidad, su existencia persigue evitar que la propuesta de regularización contenida en el acta llegue a convertirse en liquidación inmodificable por el transcurso del plazo de un mes desde la firma del acta sin que se notifique al obligado tributario el acuerdo con alguno de los extremos establecidos en el artículo 156.3 de la LGT, cuando el Inspector-Jefe haya estimado la necesidad de completar el expediente. En estos casos, entendemos que sí cobra sentido que se permita al actuario iniciar dichas actuaciones complementarias desde el momento en que se produzca un intento válido de notificación de dicho acuerdo al obligado tributario, no viéndose afectadas tales actuaciones por causa de la suspensión del procedimiento.

En cualquier caso, debe considerarse que para que efectivamente se entienda suspendido el procedimiento resulte preciso acreditar que tanto el intento de notificación infructuoso como la notificación que finalmente llegue a efectuarse, se hayan producido habiendo cumplido con todas las garantías.

Por último, en lo que al cómputo del periodo suspendido se refiere, queremos resaltar aquí el hecho de que el artículo 104.e) del RGGI especifique que la dilación se contará “desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido”, lo que, en nuestra opinión, contribuye a afianzar para este supuesto concreto de suspensión nuestra interpretación de la regla general de cómputo de estos periodos dispuesta por el artículo 150.3 de la LGT, según la cual “la suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias anteriormente señaladas”, en el sentido de que la suspensión debe contarse desde el día siguiente al de la concurrencia de las mismas.

4.2. Los supuestos de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector

Tras enunciar los nuevos plazos máximos para resolver el procedimiento inspector, el artículo 150.1 de la LGT señala que “el plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5”.

En concreto, se incorporan dos supuestos diversos de extensión del plazo del procedimiento de inspección que, para empezar, y en contra de la pretendida simplificación de la normativa a que se aludiera en el Preámbulo de la reforma de la LGT, vienen a introducir cierta complejidad³⁵⁹. Debe precisarse que no consideramos del todo negativa dicha complejidad, pues, aunque su presencia en el procedimiento pueda suponer generalmente la merma del principio de seguridad jurídica, en determinadas ocasiones, dicha merma se revela como un mal necesario cuando la complejidad normativa favorezca los intereses de los ciudadanos. Así ocurre, por ejemplo, en el supuesto de concesión de días de cortesía del que tratamos a continuación.

4.2.1. La concesión de días de cortesía a solicitud del obligado tributario

El primero de estos supuestos de extensión del plazo lo constituyen la concesión por parte de la Administración de los comúnmente conocidos como “días de cortesía” en los que, por un lado, la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario³⁶⁰; y, por otro, quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos que se hubieran efectuado previamente a aquel.

El régimen jurídico que se dispone para tales periodos de inactividad de la Administración viene establecido en el artículo 184 del RGGI y puede resumirse en las siguientes ideas:

- El obligado tributario deberá solicitar el establecimiento de los días de cortesía antes de la apertura del trámite de audiencia (artículo 150.4 LGT). La solicitud debe formularse ante el actuario con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera aquella³⁶¹ [artículo 184.2.a) RGGI].

³⁵⁹ BURLADA ECHEVESTE, J.L.: “Plazo de ...” Op. cit., p. 187.

³⁶⁰ Puesto que, en ningún caso, se trata de un supuesto de suspensión del procedimiento, se comprende que la Inspección pueda continuar con las actuaciones, aunque sin el obligado tributario.

³⁶¹ Este plazo reglamentario de siete días, junto con la falta de previsión de motivación en el caso de que se conceda un plazo distinto al solicitado por el contribuyente, fueron impugnados ante el Tribunal Supremo por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), la cual fundamentó sus pretensiones, por un lado, en que la exigencia del plazo para solicitar los días de cortesía va en contra de la praxis habitual de los procedimientos inquisitivos porque con tan breve plazo no podrán acometerse diversos supuestos de fuerza mayor que pueden producirse en la práctica; por otro, en que esa falta de motivación, además de carecer de la oportuna y necesaria habilitación legal, puede dar lugar a decisiones arbitrarias o desproporcionadas. El Alto Tribunal, sin embargo, rechazó tales argumentos y declaró la conformidad a Derecho del artículo 184.2 del RGGI en los siguientes términos: «4.1. Ciertamente, el plazo de siete días naturales recogido en el artículo 184.2 del Reglamento General, impugnado por la AEDAF, no se encuentra recogido en la norma legal habilitante (el artículo 150.4 de la Ley General Tributaria). Recordemos que el precepto legal (i) se limita a reconocer al obligado tributario el derecho a solicitar -antes de la apertura del trámite de audiencia- uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el contribuyente y en el quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo y (ii) recoge que dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el

- El periodo mínimo que puede solicitarse es de siete días naturales, entendiéndose automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días (artículo 184.1 RGGI).
- Pueden solicitarse tantos periodos como se quiera, si bien, el total de días de cortesía que se concedan para un mismo procedimiento no podrá exceder en su conjunto de sesenta días naturales (artículo 184.1 RGGI), y ello tanto si se trata de un procedimiento al que se aplique el plazo general de dieciocho meses, como si se el plazo que resulta aplicable es el especial de veintisiete meses. A nuestro juicio, esta equiparación carece de justificación, y si el contribuyente ha de soportar un mayor plazo de duración de las actuaciones, debería reconocérsele el derecho a que los días de cortesía se ajustasen a dicho incremento de manera proporcional.
- Deben justificarse la concurrencia de circunstancias que aconsejen su concesión [artículo 184.2.b) RGGI]. Además, se exige que el actuario descarte que la concesión de la solicitud pueda perjudicar el desarrollo de las actuaciones [artículo 184.2.c) RGGI].
- Si la solicitud cumple con los requisitos establecidos (presentación en plazo, justificación de su conveniencia e imposibilidad de perjuicio de las actuaciones), se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo. Se prevé también la notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado, en cuyo caso, se podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario³⁶².

procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo. Sin embargo, el propio artículo 150.4 de la Ley General Tributaria establece expresamente que esa posibilidad de solicitar "días de cortesía" (por utilizar la terminología del recurrente) se efectuará "en los términos que reglamentariamente se establezcan", lo que pone de manifiesto -sin duda- que el legislador ha concedido un cierto margen de libertad al reglamento para establecer la forma en que habrán de tramitarse esas peticiones. La impugnación del recurrente en este punto carece, ciertamente, de consistencia. Nuevamente analiza la legalidad del precepto desde una perspectiva puramente hipotética, apelando a una eventual "mala utilización en la praxis" de la Inspección, a cuyo albur se dejarían las eventuales circunstancias de fuerza mayor que podrían hacer inviable el ejercicio de los derechos. No se ofrece en la demanda, en efecto, dato alguno del que pueda inferirse que exista el exceso reglamentario aducido por el solo hecho de establecer un plazo (razonable) para que la Inspección analice la petición y pueda contestar motivadamente a la misma. La escasa (e hipotética) argumentación del demandante sobre la "praxis habitual de los procedimientos inquisitivos" o sobre el eventual "diagnóstico de una enfermedad que requiera una operación inminente poco antes de una comparecencia" no permite, desde luego, acoger el motivo, aunque sí debe tenerse en cuenta que los supuestos de fuerza mayor deberán necesariamente ser abordados en los procedimientos administrativos en los términos que el supuesto requiera, so pena de afectar -si arbitrariamente se desconocen esos hechos- a la validez de las actuaciones realizadas. 4.2 Y en cuanto a la segunda cuestión que se suscita en relación con este precepto, basta con afirmar que cualquier decisión administrativa que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos debe estar motivada, sin que el hecho de que un precepto (legal o reglamentario) no aluda a esa necesidad de justificación signifique que la excluye o que permite al órgano competente prescindir de ella. Para el actor, la no exigencia -por el reglamento- de que la concesión de un plazo de cortesía distinto al solicitado sea motivada "resulta desproporcionada y carente de habilitación legal", argumento que -como hemos dicho- no puede aceptarse en la medida en que no existe esa falta de exigencia (de motivación) que justificaría la nulidad de la disposición por la sola circunstancia de que ésta no se refiera a ella» (Sentencia de 25 de septiembre de 2019, Rec. 85/2018, FJ 3.º).

³⁶² Este plazo distinto al expresamente solicitado que puede conceder la Inspección entendemos que solo puede ser inferior a aquel, pero nunca superior, pues ello implicaría una ampliación del plazo máximo de duración por una decisión unilateral de la Administración que le está completamente vedada en la nueva configuración jurídica de dicho plazo.

- Si no se cumplen tales requisitos, el actuario puede denegar la solicitud mediante notificación del acuerdo de denegación antes de que se inicie el periodo solicitado, el cual no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa de forma autónoma, aunque sí podrá impugnarse su oportunidad en el recurso o reclamación que se formule contra el acto de liquidación que ponga fin al procedimiento.
- Los periodos concedidos supondrán una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento, lo que significa que el *dies ad quem* del mencionado plazo se retrasará en el calendario tantos días, como días de cortesía se hayan concedido.

Aunque no se diga nada al respecto, por exigencias del principio de prohibición de la arbitrariedad de Administración, la denegación de la solicitud deberá motivarse suficientemente por la Inspección, bien explicando por qué no se entienden justificadas las circunstancias que hubiera aducido el obligado tributario, bien justificando el perjuicio que se ocasionaría en el desarrollo del procedimiento inspector de concederse la solicitud formulada³⁶³.

En términos generales, los efectos que la concesión de estos días de cortesía vaya a tener en el cómputo del plazo máximo para resolver el procedimiento parecen estar bastante claros, pues siendo el obligado tributario quien los solicita expresamente, resulta evidente que el mismo conoce, o debe conocer, perfectamente los días en que el plazo va a verse ampliado a causa de aquellos.

4.2.2. Extensión del plazo máximo de duración del procedimiento en los casos de retrasos en la aportación de documentación

En sustitución de aquellos supuestos de dilaciones del procedimiento no imputables a la Administración consistentes en los retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración [artículo 104.a) RGGI] o en la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia [artículo 104.b) RGGI], el apartado 5 del artículo 150 de la LGT incluye ahora tres supuestos diferentes de extensión del plazo de duración del procedimiento inspector para los casos en que el obligado tributario aporte la documentación que le hubiera sido requerida de manera tardía, entorpeciendo así el normal discurrir del procedimiento y condicionando el avance de las actuaciones, lo que, desde luego, puede afectar de manera negativa al correcto cumplimiento del plazo máximo para resolver de que dispone la Administración³⁶⁴.

³⁶³ DÍEZ-OCHO AZAGRA, J.M.: “Novedades relativas al procedimiento inspector y al régimen sancionador tributario introducidas, respectivamente, por los Reales Decretos 1070/2017 y 1072/2017”, *CEF.-Fiscal Impuestos*, consultado el 23/02/2022 en <https://www.fiscal-impuestos.com/modificaciones-reglamentarias-procedimiento-inspector-sancionador-ayudas-estado-delitos-hacienda-publica-1070-2017-1072-2017.html>

³⁶⁴ Para JUAN LOZANO, A.M.: “La regulación del plazo...” Op. cit., p. 198, este apartado 5 del artículo 150 intenta dar solución a «las situaciones en las cuales el obligado tributario puede intentar condicionar el ritmo de avance de las actuaciones marcando los tiempos de aportación de la documentación que los órganos inspectores deben analizar en el procedimiento».

En primer lugar, se prevé una extensión del plazo de tres meses cuando la documentación se aporte una vez transcurridos nueve meses desde el inicio del procedimiento³⁶⁵, pero antes de que se haya formulado el acta correspondiente. En segundo lugar, la extensión será de seis meses si la documentación se aporta cuando ya se hubiera formulado el acta y resultase necesario que se lleven a cabo actuaciones complementarias para poder examinar dicha documentación. Debe precisarse que para que opere la extensión de seis meses no solo basta con que se hubiera formulado el acta, pues la norma requiere que la aportación tardía de documentación «determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias»³⁶⁶.

En ambos casos, para que efectivamente opere la extensión del plazo, debe haberse producido alguno de los siguientes presupuestos de hecho: por un lado, que durante el desarrollo del procedimiento el obligado tributario hubiera manifestado expresamente que no tenía la documentación solicitada o que, sencillamente, no la iba aportar. Por otro lado, que la aportación íntegra de todo lo requerido no se complete hasta que haya transcurrido el plazo otorgado para ello por la Inspección en un tercer requerimiento.

Es decir, imaginemos que, iniciado un procedimiento de inspección contra un obligado tributario, este informase a la Administración que no tiene disponible la información que aquella le hubiera requerido y que, por consiguiente, no la va a aportar. Ante esta situación, el actuario centra sus actuaciones en otras posibles vías que le permitan acceder a los datos necesarios para poder ejercer sus funciones comprobadora e investigadora. A partir de lo recabado a través de tales actuaciones, que habrán consumido buena parte del plazo de duración del procedimiento, empieza a plantear una propuesta de regularización, cuando el obligado tributario le hace entrega de toda la información que previamente había dicho que no le era posible facilitar, obligando al funcionario a revisarla y, por supuesto, a tenerla en cuenta en la regularización que vaya a practicar. Si en el momento de la entrega de la documentación hubieran pasado más de nueve meses desde el inicio del procedimiento, el plazo máximo de duración se amplía en tres meses más. Ahora bien, si se hubiera llegado a suscribir el acta antes de que se aporte la documentación, con la consecuencia de que el Inspector-Jefe ordene efectuar actuaciones complementarias, el plazo se ampliará, no en tres meses adicionales, sino en seis.

En cuanto a la segunda situación fáctica prevista, supone que la Administración hubiera tenido que realizar hasta tres requerimientos en relación con la misma documentación, para acabar obteniéndola una vez cumplido el plazo otorgado para atender el tercer requerimiento. Aunque por su obviedad pueda parecer superfluo, cabe destacar aquí que, para que se entienda producida esta situación, es preciso que la Inspección, al momento de requerir al obligado tributario, le otorgue un plazo expreso y cierto en el que deba cumplir con su obligación, sin que en ningún caso pueda entenderse que se está

³⁶⁵ Como supone GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “La duración...” Op. cit., p. 117, «si se aporta nueva documentación antes de transcurrir ese tiempo no debe modificarse el plazo máximo de duración del procedimiento».

³⁶⁶ BURLADA ECHEVESTE, J.L.: “Plazo de...” Op. cit., p. 195.

concediendo un plazo «implícito» al obligado tributario para aportar la documentación requerida al fijarse la fecha de la siguiente visita³⁶⁷.

En relación con estos supuestos de extensión del plazo, cabe preguntarse si mantiene su virtualidad la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a los supuestos de dilación por causas no imputables a la Administración, según la cual, sólo cabe imputar dilaciones al obligado tributario como consecuencia del retraso en la aportación de la documentación requerida por la Administración tributaria cuando con tal comportamiento se obstruyan las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas y se aprecie un verdadero retraso o entorpecimiento de la labor inspectora³⁶⁸. En palabras del Alto Tribunal «sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada periodo de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, y de jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe, que, como señala la sentencia de contraste, “impide la exclusión sobre los plazos máximos de resolución de los periodos que decide por sí la Administración -como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada- que se deben a dilaciones del comprobado surgidas sin dar a éste la oportunidad de conocer si son tales dilaciones ni sus efectos”»³⁶⁹.

Debe reconocerse, por un lado, la objetividad con la que la norma describe los dos presupuestos de hecho a partir de los cuales puede originarse la extensión del plazo del procedimiento; y, por otro, la automaticidad con la que parece que opera dicha extensión de acuerdo con la literalidad del precepto, cuando este dispone que “su aportación posterior [la de la información o documentación solicitada] determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector”, sin que la mencionada ampliación del plazo se haga depender de un previo acuerdo que deba adoptar la Inspección. Es decir, estos supuestos de extensión no se configuran ya como una facultad reglada de la Administración, sino como una consecuencia que deriva directamente de la realización de los presupuestos facticos legalmente establecidos. Pese a ello, no debiera permitirse que esta nueva regulación diera pie a extensiones injustificadas del plazo

³⁶⁷ Así lo ha considerado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de abril de 2017, Rec. 2659/2016, al declarar que «la necesidad de conceder un plazo expreso para aportar la documentación requerida ha sido reiteradamente reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es más, la necesidad de conceder un plazo expreso resulta de la propia noción de "dilación", ya que, si no se fija un plazo para aportar la documentación, no puede incurrirse en retraso, y no puede existir dilación. Compartimos la tesis de la recurrente de que cuando la Administración requiere la aportación de la documentación sin fijar un plazo concreto, y se limita a fijar la fecha de la siguiente visita, respetando el margen de 10 días que establece el art. 36.4 RGIT, no puede entenderse que se esté concediendo un plazo “implícito” al obligado tributario para aportar la documentación requerida. El requisito de concesión de plazo podría entenderse cumplido si la Inspección fijase la fecha de la siguiente comparecencia y señalase que la documentación se solicita “para la siguiente comparecencia” (cosa que no ocurrió en el presente supuesto)» (FJ 2.º).

³⁶⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2017, Rec. 1559/2016, (FJ 3.º).

³⁶⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2017, Rec. 2659/2016, (FJ 2.º).

máximo de duración, cuando, aun habiendo concurrido las circunstancias previstas, las actuaciones inspectoras no se hubieran visto entorpecidas.

Por último, se prevé otro supuesto de extensión de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias. Es decir, el único requisito que se exige en este caso para que el plazo de duración del procedimiento de inspección se extienda en seis meses adicionales es que el actuario hubiera dejado constancia en el expediente de que resultaba procedente la aplicación de la estimación indirecta por darse alguna de las circunstancias recogidas en el artículo 53.1 de la LGT³⁷⁰.

En este punto, nos surge la duda de si este último supuesto sería compatible con alguno de los anteriores, en el sentido de que pudieran admitirse dos extensiones del plazo diferentes y sucesivas. El caso sería el siguiente: el obligado tributario es requerido por la inspección hasta en tres ocasiones para que aporte la documentación pertinente, sin que, de momento, cumpla con lo solicitado. A consecuencia de ello, el actuario advierte que se dan las circunstancias para aplicar el método de estimación indirecta en la determinación de la deuda tributaria, procediendo a documentar tal apreciación. Con posterioridad, el obligado tributario facilita a la Inspección la documentación solicitada.

Nos encontramos con que han tenido lugar dos de los presupuestos de hecho contemplados por la norma que originan la extensión del plazo, por lo que, a nuestro juicio, resulta lógico pensar que cada uno de ellos determina que se produzca la extensión del plazo que la Ley anuda a su efectiva concurrencia, entre otras cosas, porque nada dice aquella que lo impida, ni se establece un límite máximo de periodos de extensión que puedan aplicarse, a diferencia de lo que ocurre en relación con los días de cortesía, para los que sí se prevé un máximo de sesenta días a lo largo del procedimiento.

En nuestra opinión, esta posibilidad de enlazar periodos de extensión debe rechazarse de plano, pues puede llegar a suponer un alargamiento excesivo del plazo máximo de duración del procedimiento que se apartaría de lo que resulta respetuoso con los derechos y garantías de los contribuyentes. Por ello, creemos que sería conveniente que la Ley se ocupara de descartar tales perniciosas conclusiones, declarando de manera expresa la incompatibilidad entre los diversos periodos de extensión derivados de la aportación tardía de documentación.

5. LA FINALIZACION DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN

³⁷⁰ «1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos».

Según establece el artículo 189.1 del RGGI bajo el rótulo “Formas de terminación del procedimiento inspector”, el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar. Esta previsión junto con la configuración del deber genérico de resolver y notificar la resolución al que se sujeta toda actuación de la Administración tributaria (artículo 103 LGT) nos permite introducir una importante matización a lo dispuesto por el precepto que acaba de citarse, para afirmar que el procedimiento de inspección tributaria finalizará con la notificación de la liquidación al obligado tributario³⁷¹.

Por otra parte, este deber de resolver ha de cumplirse dentro del plazo máximo de duración previsto para las actuaciones inspectoras, que será de dieciocho o veintisiete meses en función de las circunstancias del caso concreto (artículo 150.1 LGT) y que, a su vez, podrá verse suspendido (artículo 150.3 LGT) o extendido (artículo 150.4 y 5 LGT) por la concurrencia de alguno de los supuestos expresamente previstos.

En este orden de cosas, el artículo 150.2 de la LGT declara que «el plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo».

La especial estructura a que se sujeta el procedimiento inspector justifica que debamos detenernos un instante en este punto. Como es sobradamente conocido, dentro de aquel pueden distinguirse dos fases claramente diferenciadas, no solo en las concretas actuaciones que vayan a sustanciarse durante las mismas, sino también en los documentos con los que se pone fin a cada una de ellas y en el órgano actuante encargado de su tramitación. La primera de estas fases es la que se ha denominado fase de instrucción, la cual será desarrollada por el actuario y se tendrá por concluida con la suscripción del acta por parte de este y del obligado tributario, pudiendo dicha acta clasificarse hasta en tres tipos distintos (con acuerdo, de conformidad o de disconformidad) atendiendo a la manera en que se haya sustanciado el procedimiento y a la respuesta que el obligado tributario manifieste respecto de la propuesta de regularización que en ella se contenga. La segunda fase del procedimiento de inspección es la de liquidación, cuya ejecución corre a cargo del Inspector-Jefe y que finaliza con la notificación de la liquidación al contribuyente.

Pues bien, la Ley ha hecho depender la forma en que vaya a practicarse dicha notificación de la liquidación que ponga fin al procedimiento del tipo de acta que se formalice una vez concluidas las actuaciones de la fase de instrucción, previendo, incluso, un supuesto de notificación “tácita” para los casos de actas con acuerdo o actas de conformidad, del que nos ocuparemos dentro de un momento.

³⁷¹ La notificación de la liquidación al obligado tributario constituye la forma normal de terminación de los procedimientos de inspección, aunque, como reconocen CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Las claves...” Op. cit., p. 192, existen otras formas de terminación, como son la notificación de la resolución comunicando que no ha lugar a la regularización de la situación tributaria del contribuyente o la finalización por prescripción en aquellos casos en los que la Administración haya incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento.

En cualquier caso, lo relevante es que la notificación, expresa o tácita, de la resolución se produzca antes de que llegue a término el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección que finalmente resulte, una vez descontados los periodos de suspensión y adicionados los de extensión, que, eventualmente, hayan debido aplicarse.

En relación con este asunto, se ha mantenido la regla general por la que, a efectos de entender cumplida por la Inspección la obligación de notificar la resolución dentro del plazo máximo establecido para resolver, se considera suficiente que se haya producido un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución³⁷².

Reiteramos aquí lo que ya señalásemos al tratar de las normas comunes a los procedimientos tributarios en relación con esta previsión. Para que dicho intento de notificación de la resolución se considere válido a los efectos expuestos, no puede sino exigirse que, en su ejecución, se hayan observado todos y cada uno de los requisitos establecidos por la normativa relativa a la práctica de las notificaciones, cuyo propósito no es otro que el de garantizar el conocimiento real y efectivo de los actos cuya comunicación se pretende por parte de los interesados, a fin de que estos puedan reaccionar en tiempo y forma contra aquellos mediante el ejercicio de sus más legítimos derechos.

De otro lado, en ningún caso este intento de notificación va a equipararse a la efectiva notificación de la liquidación, que deberá producirse por cualquiera de los medios contemplados (en papel, mediante medios electrónicos o por comparecencia) aun cuando ya hubiera transcurrido el plazo máximo de duración. Si no llegara a efectuarse la notificación, o si esta tuviera lugar sin cumplirse con las exigencias legalmente previstas para la práctica de las notificaciones, se entiende que aquel intento de notificación que, en un principio, había resultado válido para entender cumplida la obligación de terminar en plazo las actuaciones, deviene ahora insuficiente a tal efecto, con la consecuencia de que dicha obligación deba darse por no cumplida.

5.1. La notificación tácita en las actas con acuerdo y actas de conformidad

Anticipábamos hace un instante que la forma en que vaya a notificarse la liquidación con la que se dé por finalizado el procedimiento de inspección depende del tipo de acta que suscriban la Inspección y el sujeto inspeccionado.

En relación con las actas de disconformidad, la LGT exige, en todo caso, la notificación real y efectiva de la liquidación al obligado tributario. Así, tras la formalización del acta (o su notificación al interesado, si este no hubiera comparecido) se prevé un periodo de alegaciones de quince días para que aquel formule lo que estime conveniente, transcurrido el cual, el órgano competente para liquidar «dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado»³⁷³ (artículo 157.5 LGT).

³⁷² El primer párrafo del artículo 150.2 de la LGT *in fine* establece que, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

³⁷³ Recibidas las alegaciones, el Inspector-Jefe también podrá, si así lo considerase, ordenar que se lleven a cabo actuaciones complementarias (artículo 157.4 LGT), en cuyo caso se procederá de la forma indicada

Por su parte, tanto las actas con acuerdo como las actas de conformidad cuentan con un sistema de notificación tácita de la liquidación, según el cual esta se tendrá por producida y notificada en los términos de la propuesta formulada en el acta, transcurrido un plazo de diez días o de un mes, respectivamente, desde la formalización del acta, siempre que en ese plazo no se hubiera efectuado la notificación del acuerdo del órgano competente para liquidar comunicando bien la rectificación de la propuesta de liquidación, bien la orden de que se complete el expediente mediante la práctica de actuaciones complementarias, en los términos que se especifican por vía reglamentaria³⁷⁴.

La primera cuestión que nos suscita esta posibilidad de no notificar la liquidación es su adecuación al deber de resolver expresamente a que se somete a la Administración. La respuesta a tal interrogante debe ser afirmativa por cuanto, en realidad, sí que existe una resolución expresa perfectamente conocida por el obligado tributario, cual es la propuesta de liquidación contenida en el acta que, finalmente, adquiere el carácter de auténtica liquidación (definitiva o provisional) y que, en cualquiera de los casos, habrá sido convenientemente comunicada a aquel en el acto de la firma del acta.

Por lo que a este trabajo interesa, cobra especial relevancia la manera en que deba computarse ese periodo de diez días o un mes legalmente dispuesto, cuyo transcurso va a comportar que se entienda notificada la liquidación. Adquiere de esta forma toda la importancia la correcta determinación del día concreto en que tenga lugar tal acto de notificación a efectos de que el obligado tributario pueda conocer con total seguridad, por

por el artículo 188.4 RGGI: «a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda. b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado». Otra opción que contempla el Reglamento es que el Inspector-Jefe acuerde «la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario». En tal caso, el Inspector-Jefe le «notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada» (artículo 188.3 RGGI).

³⁷⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los plazos de duración máxima...” Op. cit., ha señalado que «el plazo de un mes [o diez días] no es para notificar la liquidación, precisamente porque en esos casos la liquidación es tácita, y no se notifica. El plazo de un mes [o diez días] es para notificar al interesado un acuerdo del órgano competente para liquidar que ordena continuar el procedimiento o que dicta liquidación en forma distinta a la propuesta contenida en el acta».

un lado, el plazo de que dispone para el pago de la liquidación³⁷⁵, y, por otro, el plazo de impugnación³⁷⁶.

En este sentido, para las actas con acuerdo, el artículo 155.5 de la LGT señala lo siguiente: «Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si **transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta**, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo».

Esta previsión se completa con lo establecido por el artículo 186.7 del RGGI, según el cual, «si dicha notificación no se produce en el plazo citado, **la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente** conforme a la propuesta contenida en el acta».

Por su parte, respecto de las actas de conformidad, el artículo 156.3 de la LGT dispone que «se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, **en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta**, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos: a) Rectificando errores materiales. b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan. c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta. d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique».

Del mismo modo, el Reglamento complementa esta regla precisando que, «de no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, **la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente** conforme a la propuesta contenida en el acta» (artículo 187.3 *in fine* RGGI).

Los preceptos reglamentarios que acaban de reproducirse fueron introducidos en el RGGI a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto

³⁷⁵ En las actas con acuerdo, el obligado tributario solo tendrá que ocuparse del pago de la liquidación si la garantía aportada por aquel consistiera en aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 155.3.b) de la LGT. El pago deberá realizarse entonces teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 62.2 de la LGT. En caso de haberse constituido depósito, este se aplicará directamente al pago.

³⁷⁶ Téngase en cuenta que la liquidación y la sanción derivadas de un acta con acuerdo solo pueden ser objeto de impugnación o de revisión en vía administrativa a través del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, sin perjuicio, eso sí, del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento (artículo 155.6 LGT).

1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente³⁷⁷.

Hasta la publicación de este Real Decreto, la liquidación tácita se entendía notificada el último día de los diez que dispone el artículo 155.7 de la LGT para las actas con acuerdo, o del mes que señala el artículo 156.3 para las actas de conformidad. Veámoslo con un ejemplo. Si el día 2 de febrero del año 2022 se firma un acta con acuerdo, el plazo de diez días empieza a contarse al día siguiente, es decir, el día 3. El décimo día es el día 12 de febrero, dándose por notificada el acta ese mismo día. Si el acta que se hubiera suscrito fuera de conformidad, el plazo de un mes empezaría, igualmente, al día siguiente, es decir, el día 3 de febrero. Y, de acuerdo con la regla de cómputo de fecha a fecha aplicable a los plazos señalados por meses, el mencionado plazo de un mes alcanzaría hasta el día 2 de marzo (mismo día de la firma del acta del mes siguiente), dándose entonces por notificada la liquidación.

Pues bien, con las nuevas directrices incorporadas al Reglamento se especifica que la liquidación se da por notificada, no el último día del plazo de diez días o de un mes, sino el día siguiente a aquel, retrasándose la notificación en un día con respecto a la interpretación tradicional que se venía haciendo de las disposiciones legales reproducidas. En relación con ello, la Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2019 acoge esta forma de cómputo del plazo de un mes a que se refiere el artículo 156.3 de la LGT, y acepta el valor puramente aclaratorio e interpretativo de los nuevos párrafos del RGGI con respecto a aquella³⁷⁸.

En el ejemplo anterior, de acuerdo con el nuevo criterio interpretativo establecido por vía reglamentaria, las liquidaciones se tendrían por notificadas los días 13 de febrero (el acta con acuerdo) o 3 de marzo (acta de conformidad).

FALCÓN Y TELLA tilda este retraso de la notificación de artificial e innecesario, «pues, en lugar de hacerse coincidir el momento de esta liquidación tácita con el vencimiento del mes para notificar una resolución expresa, se sitúa al día siguiente». Coincidimos con este autor cuando explica que la notificación debería considerarse producida el último día del mes, a las veinticuatro horas, «que es cuando se cumple la condición negativa a que estaba subordinada la liquidación propuesta contenida en el acta de conformidad»³⁷⁹. Por otra parte, lleva razón NAVARRO EGEA cuando constata que la modificación reglamentaria respecto de las actas de conformidad se separa de forma injustificada de

³⁷⁷ En el preámbulo de la norma puede leerse lo siguiente: “Se aclara en el reglamento la fecha en la que se entiende dictada y notificada la liquidación en los casos de confirmación tácita de la propuesta contenida en las actas con acuerdo y de conformidad del procedimiento inspector”.

³⁷⁸ «Ello significa que la redacción de la norma se ha mantenido en los mismos términos, igual es a su vez a los de la LGT en sus diversas redacciones, y el párrafo en cuestión no hace sino clarificar cómo se aplica. Por ende, no se ve afectado por las normas de entrada en vigor y transitorias de dicho Decreto sino que ha de entenderse como interpretación auténtica de aquella, siendo por ello de aplicación a los procedimientos inspectores iniciados antes del 1 de enero de 2018».

³⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los plazos de duración máxima...” Op. cit., se cuestiona la validez de estas disposiciones reglamentarias por cuanto no coinciden con lo que se desprende de la Ley, aunque insiste en que las mismas se presumen válidas y eficaces en tanto no sean declaradas nulas por una Sentencia del Tribunal Supremo.

«la tendencia a la unificación de los criterios de cómputo de los plazos por meses en nuestro ordenamiento jurídico»³⁸⁰.

Pese a tales consideraciones, que compartimos, debemos destacar que las nuevas pautas son perfectamente claras, y permiten situar de manera precisa e inequívoca el día en que van a tenerse por notificadas las liquidaciones, lo que, en cualquier caso, merece una valoración positiva.

6. SOBRE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO ESTABLECIDO: EN ESPECIAL, LA CADUCIDAD IMPERFECTA DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

De las consecuencias que se derivan de la no terminación en plazo del procedimiento de inspección se ocupa actualmente el apartado sexto del artículo 150 de la LGT, cuyo tenor reza del siguiente modo:

«El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento».

Desde que se instaurara por la LGT de 2003 la figura de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos, el legislador ha optado por declarar de manera expresa, que, a diferencia de los procedimientos de gestión, el procedimiento inspector no caduca, constituyendo así una excepción a la regla general contenida en el artículo 104.4 de la LGT según la cual, en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, la superación del plazo máximo de duración de aquellos sin que hubiera sido notificada la resolución conllevará la caducidad del procedimiento. Recordemos que ello implica que las

³⁸⁰ NAVARRO EGEA, M.: “Comentario sobre...” Op. cit., p. 5.

actuaciones van a quedar archivadas, pues el procedimiento se da por terminado, aunque, eso sí, sin perjuicio de que pueda iniciarse uno nuevo dentro del plazo de prescripción en el que, de acuerdo con lo dispuesto por el mencionado precepto, podrán utilizarse los documentos y pruebas recabados en el procedimiento caducado.

Debe precisarse, no obstante, que esta regla general de la caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos solo resultará de aplicación respecto de aquellos para los que su normativa reguladora prevea expresamente dicha forma de terminación. Algo que, de hecho, solo ocurre en relación con los procedimientos de gestión, pero no en sede del procedimiento inspector ni del procedimiento de apremio³⁸¹.

En lo que a esta cuestión se refiere, las previsiones contenidas en el artículo 150 de la LGT han permanecido prácticamente inalteradas desde que esta entrara en vigor, disponiendo el vigente apartado 6 del citado precepto una regla similar a la que, en la redacción originaria de aquel, se contemplara por el (entonces) apartado segundo³⁸².

De su lectura resulta categórico que el procedimiento inspector no caduca porque, entre otras cosas, no concluye por el incumplimiento del plazo, sino que “continuará hasta su terminación”, se entiende, mediante la oportuna notificación de la resolución. Es más, esta continuación del procedimiento hasta su resolución expresa no se configura como una facultad discrecional más que se otorgue a la Administración para que esta decida si quiere o no proseguir con aquel, sino que se trata de un auténtico mandato legal (“continuará”) que aquella no puede desoír en ningún caso y que, en contrapartida, el contribuyente está obligado a soportar.

Por otra parte, es indiscutible que el establecimiento de un plazo máximo de duración del procedimiento pierde toda su eficacia si a continuación se declara que, si se incumple, este no caduca y continúa hasta que se dicte la resolución, lo que, además, atentaría de manera injustificada contra las exigencias del principio de seguridad jurídica que, desde un principio, ha constituido el principal motor inspirador de la fijación de unos plazos máximos en que deba darse cumplimiento al deber de resolver reconocido en el artículo 103 de la LGT. Por ello, aunque las actuaciones inspectoras vayan a seguir su curso, el incumplimiento de la Administración no queda impune, estipulándose una serie de

³⁸¹ El procedimiento de apremio no tiene fijado un plazo de duración máxima (artículo 104.1 *in fine* LGT), por lo que puede alargarse durante todo el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias.

³⁸² La anterior redacción establecía que «la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

consecuencias negativas para aquella, algunas de las cuales son similares a las que se originan, precisamente, en los supuestos de caducidad de los procedimientos.

El efecto principal de la superación del plazo máximo de duración previsto para las actuaciones inspectoras es que el plazo de prescripción que se había visto interrumpido con motivo de la iniciación del procedimiento y con las actuaciones desarrolladas en el curso del mismo, se tiene por no interrumpido³⁸³, lo que puede dar lugar a que alguna o algunas de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento se extingan por prescripción, quedando vedada para la Administración la posibilidad de regularizarlas, por más que esta se encuentre sometida al deber de continuar con sus actuaciones hasta dictar resolución.

Debe precisarse que esta pérdida del efecto interruptivo de la prescripción en ningún caso afecta a la validez de lo actuado por la inspección hasta ese momento, que, en atención al principio de conservación de los actos administrativos, conservarán toda su eficacia. Como se ha señalado, al no producirse la caducidad el procedimiento no termina y, por tanto, no es necesario que se inicie de nuevo otro procedimiento, bastando comunicar al interesado la reanudación del mismo y, en su caso, la nueva extensión que pasará a tener el procedimiento.

De otro lado, se prevé que los ingresos que se hubieran realizado durante la tramitación del procedimiento inspector hasta el momento en que se reanuden las actuaciones adquieran la consideración de ingresos de carácter espontáneo, lo que significa que a las obligaciones tributarias a que correspondan dichos ingresos solo pueden serles de aplicación los recargos del artículo 27 de la LGT, quedando dichas obligaciones fuera del ámbito de aplicación de la potestad sancionadora, y no siendo exigibles tampoco los intereses de demora que pudieran corresponder³⁸⁴.

Por último, puesto que las actuaciones van a proseguir hasta que finalmente recaiga la oportuna liquidación, se excluyen los intereses que puedan devengarse desde que se produzca el incumplimiento del plazo por parte de la Inspección hasta la terminación del procedimiento. Es justo que ello sea así, pues carecería de justificación que el obligado tributario tuviera que resarcir a la Administración por un retraso imputable a ella misma³⁸⁵.

³⁸³ Antes de la reforma de 2015, la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción se reconocía no solo para el caso en que se superase el plazo máximo de duración del procedimiento por la Administración, sino también en los supuestos de interrupción injustificada de las actuaciones durante más de seis meses.

³⁸⁴ Salvo en los casos en que el ingreso se efectúe una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para el pago, en los que sí se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para el pago hasta el momento en que se haya efectuado el ingreso (artículo 27.2 LGT).

³⁸⁵ Como ha constatado BURLADA ECHEVESTE, J.L.: “Plazo de ...” Op. cit., p. 208, «se trata de una manifestación más del principio seguido por la LGT de que la mora de la Administración excluye el devengo de esta prestación accesoria. Puesto que el procedimiento excede del plazo máximo de duración, no resulta lógico que el obligado tributario sufra en su patrimonio las consecuencias de ese exceso. No hay razón para que el obligado tributario compense por el retraso en el pago en relación con la parte del retraso que viene motivada por el incumplimiento de la propia Administración. Es la regla general contenida en el

En relación con la efectiva producción de las consecuencias que acaban de mencionarse, cabe hacer una última apreciación. La remisión que el apartado sexto del artículo 150 de la LGT hace al plazo “al que se refiere el apartado 1” del precepto, resulta en cierto modo defectuosa, por cuanto no tiene en cuenta una posible extensión del plazo de dieciocho o veintisiete meses inicialmente previsto, con motivo de la concesión de días de cortesía o de eventuales retrasos en la entrega de documentación por parte del contribuyente. Pese a ello, no tiene sentido negar la validez de las mencionadas causas de extensión del plazo del procedimiento a efectos de que se entienda incumplido el plazo máximo de duración. En este aspecto, estamos de acuerdo con JUAN LOZANO cuando manifiesta que la interpretación lógica y sistemática del transcurso del cómputo del plazo establecido en el apartado 1 supone la integración de los supuestos de suspensión y de extensión a los efectos de verificar su cumplimiento o incumplimiento³⁸⁶.

6.1. Requisitos para la reanudación formal de las actuaciones inspectoras con virtualidad interruptora de la prescripción

Como decíamos, la consecuencia fundamental de la superación del plazo máximo de resolución dispuesto por el artículo 150.1 de la LGT es la eliminación del efecto interruptor de la prescripción que se había producido a causa de la iniciación del procedimiento. De esta manera, se contrarresta el hecho de que este no caduque, pues, aunque deba continuar por expreso mandato legal, si con motivo de la superación del mencionado plazo máximo se hubiera consumado el plazo de prescripción del derecho a liquidar las deudas tributarias sobre las que versara el procedimiento, extinguiéndose las mismas por prescripción, este finalizaría por falta de objeto.

Ahora bien, si a pesar de haberse incumplido la obligación de terminar en plazo el procedimiento, con la consecuente pérdida del efecto interruptivo de la prescripción, esta no se hubiera producido, es entonces cuando cobra plena eficacia la previsión del segundo párrafo del artículo 150.6.a) de la LGT según la cual, «la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse»³⁸⁷.

artículo 26.4 LGT que sanciona el incumplimiento del deber de buena administración de los órganos de la inspección».

³⁸⁶ JUAN LOZANO, A.M.: “La regulación del plazo...” Op. cit., p. 203.

³⁸⁷ El apartado segundo del artículo 150 en su redacción anterior a la reforma, distinguía en este aspecto entre que el motivo de la reanudación de las actuaciones se debería a que se hubiera superado el plazo de duración del procedimiento, o a que se hubiera producido una interrupción injustificada de las actuaciones durante más de seis meses. Su dicción literal era la siguiente: «En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». La justificación a tal distinción podía encontrarse en el hecho de que la interrupción injustificada de las actuaciones llevaba de suyo que las mismas hubieran dejado de desarrollarse durante, al menos, seis meses, lo que hacía preciso que se comunicara formalmente al contribuyente la reanudación del procedimiento. Sin embargo, la superación del plazo de duración de aquel no implicaba que la Inspección hubiera cesado su actividad, y, por tanto, no se producía una reanudación propiamente dicha de las actuaciones inspectoras.

Es decir, el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección no conlleva su terminación por caducidad, sino que aquel, esto es, el procedimiento ya iniciado debe continuar hasta su finalización, no siendo necesario iniciarlo de nuevo, lo que, como es lógico, implica que conserven su validez todas las actuaciones practicadas. Y en esta continuación del procedimiento volverá a producirse una interrupción del plazo de prescripción por la realización de nuevas actuaciones, reconociéndose el derecho del obligado tributario a que se le informe de las concretas obligaciones tributarias a las que aquellas vayan dirigidas, ya que puede darse el caso de que alguna de las que inicialmente se hubieran inspeccionado hayan quedado extinguidas por prescripción³⁸⁸.

En este orden de ideas, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones acerca de qué concretas actuaciones realizadas por la Inspección una vez superado el plazo máximo de duración van a tener una verdadera virtualidad interruptiva de la prescripción. Así, es hoy doctrina sentada que no cualquier actuación administrativa realizada después de sobrepasarse el plazo máximo de duración del procedimiento es suficiente para entender interrumpida de nuevo la prescripción, sino que, tras el mencionado incumplimiento, es necesaria una reanudación formal de las actuaciones. En este sentido, en su Sentencia de 21 de junio de 2016 (Rec. 1591/2015), el Tribunal declaraba que la previsión legislativa contenida en el párrafo segundo del artículo 150.2.a) de la LGT [hoy, artículo 150.6.a)] «debe entenderse en sus estrictos términos» y explicaba que «no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, [...], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras» (FJ 2.º)³⁸⁹.

En definitiva, si luego de haber incumplido su obligación de terminar el procedimiento dentro del plazo legalmente previsto la Inspección quiere volver a interrumpir la prescripción, deberá llevar a cabo «una actuación formal» mediante la que se comunique al obligado tributario la reanudación de las actuaciones. Y, por si quedaran dudas acerca de qué debe entenderse por “actuación formal”, el Alto Tribunal ha especificado que para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse una serie de requisitos: «1) dictar un acuerdo formal de reanudación 2) poner de manifiesto que el

En este sentido, véase MARTÍNEZ LOZANO, J. M.: “Reflexiones en torno al tiempo y el procedimiento inspector”. *Tribuna Fiscal*, núm. 254 (2011), p. 8.

³⁸⁸ La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2012 (Rec. 6484/2009) ha manifestado al respecto que tal derecho de información «tiene sentido cuando en el ámbito de un procedimiento de comprobación existen varias obligaciones tributarias y a consecuencia de la interrupción injustificada se ha privado a las anteriores actuaciones del efecto interruptivo de la prescripción, consecuencia ésta que ha podido provocar la extinción de alguna de ellas, situación que exige informar al contribuyente “sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”».

³⁸⁹ En la misma línea pueden consultarse las Sentencias de 18 de diciembre de 2013 (Rec. 4532/2011, FJ 4.º), 6 de marzo de 2014 (Rec. 6287/2011, FJ 4.º), 13 de junio de 2014 (Rec. 848/2012, FJ 4.º), 12 de marzo de 2015 (Rec. 4074/2013, FJ 5.º) y 23 de mayo de 2016 (Rec. 789/2014 FJ 3.º), entre otras.

procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos y 3) indicar los objetos y periodos a los que irá referido el nuevo procedimiento»³⁹⁰.

Por otra parte, la necesaria comunicación formal al obligado tributario de que las actuaciones van a proseguirse se infiere de una interpretación del segundo párrafo del artículo 150.6 de la LGT a la luz de lo dispuesto por el artículo 68.1.a) de la LGT, que, como regla general y sin excepción, condiciona la virtualidad interruptiva de las actuaciones administrativas dirigidas a la liquidación de la deuda tributaria a que estas se realicen “con conocimiento formal del obligado tributario”.

Esta doctrina interpretativa tiene como fundamento el respeto al derecho de los contribuyentes a que «las actuaciones de comprobación e investigación [...] se desarrollen en los plazos previstos en la ley», tal y como se reconoce en la letra ñ) del artículo 34.1 de la LGT, expresión última del principio de seguridad jurídica reconocido por nuestra Constitución. Pues, admitir que cualquier actuación interrumpe la prescripción una vez superado el plazo máximo previsto para las actuaciones inspectoras, daría lugar a la existencia de procedimientos indefinidos, si, cada cierto tiempo, y una vez superados los plazos máximos, la inspección dictase una diligencia, con cualquier contenido dirigido a comprobar la situación del obligado tributario, para disponer de otros cuatro años más para dictar acuerdos de liquidación, originándose, en la práctica, la perniciosa situación en la que la Administración carecería de limitaciones en relación con la duración de las actuaciones de inspección³⁹¹.

6.2. “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?”

Con el título de este apartado reproducimos la cuestión que se plantea ESEVERRI³⁹² en relación con la polémica Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 en la que de manera tajante se afirma que «en el supuesto enjuiciado el procedimiento de inspección había caducado y, sin embargo, no se produjo una declaración expresa de caducidad por parte de la Administración». Concluyendo el Alto Tribunal que «habiéndose producido la caducidad del procedimiento de inspección, como es el caso, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de volver a iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente siempre que no haya mediado prescripción»³⁹³.

³⁹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017, Rec. 1564/2016 (FJ 3.º). El Tribunal rechaza que el acta pueda cumplir con los postulados que se exigen para que la actuación realizada tras la superación del plazo pueda interrumpir la prescripción, pues, a pesar de que en ella «se pone de manifiesto el concepto y periodos comprobados, la misma no constituye un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad, ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar [...]».

³⁹¹ CAÑIZARES PACHECO, C. y PARIENTE ARAQUE, C.: “Limitaciones a la duración de las actuaciones inspectoras e interpretación conforme con el principio constitucional de seguridad jurídica. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2016 (Recurso de Casación 1591/2015)”, en GÓMEZ-BARREDA, R. y TEJADA, R. (Coord.): *2017 Práctica fiscal para abogados*. La Ley, Madrid, 2017.

³⁹² ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?” *Revista Española de Derecho Financiero*, 185 (2020).

³⁹³ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019, Rec. 2220/2017 (FJ 4.º).

Como se ha sostenido hace un momento, la Ley es rotunda al excluir a la caducidad como forma de terminación del procedimiento de inspección: “El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación”. A pesar de ello, el Tribunal Supremo ha hecho referencia a la caducidad del procedimiento de inspección como si de una situación normal y habitual se tratase, algo que ha suscitado, como no podía ser de otro modo, no solo el interés de la doctrina, sino algunas posiciones muy críticas hacia la resolución en cuestión³⁹⁴.

Desde nuestra más modesta y respetuosa opinión, pese a que estamos de acuerdo en que el empleo del término “caducidad” no haya sido la mejor de las opciones, la sentencia merece un detenido análisis que nos permita cohonestar la (más o menos discutible) posición del Tribunal con lo que, de manera inequívoca, dice la Ley, pues solo de esta manera podremos encontrar una utilidad real en la doctrina que con ella viene a establecerse.

Para ello, debemos atender a las razones en las que el Tribunal Supremo fundamenta su postura. En su argumentación, este remite a dos de las sentencias³⁹⁵ en las que se perfilaba el que había sido el criterio seguido por la Sala en relación con los requisitos que se exigen para que las actuaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración tengan virtualidad interruptora de la prescripción, al que nos hemos referido hace un momento. En lo que a las sentencias citadas respecta, dice el Tribunal que «por seguridad jurídica hemos de transitar por una senda similar a la trazada en esa sentencia y sus fundamentos, doctrina que nos sirve para contestar a la cuestión casacional y, asimismo, para resolver las pretensiones deducidas en el proceso». Es decir, el Tribunal Supremo se apoya en dicha doctrina, la ratifica y, además, añade un plus de seguridad jurídica a la misma cuando exige que, sobrepasado el plazo de duración, se declare la caducidad del procedimiento de forma expresa si se pretende que las nuevas actuaciones interrumpan efectivamente el plazo de prescripción.

Encontramos plenamente acertado el razonamiento de ESEVERRI MARTÍNEZ cuando dice entender «que una cosa es que los efectos de la caducidad –el archivo de lo actuado– no se produzcan en el desarrollo del procedimiento de inspección y que las actuaciones inspectoras puedan proseguir más allá de su plazo máximo de duración, hasta su resolución expresa, y otra diferente es que, una vez sobrepasado ese plazo, para que las actuaciones inspectoras subsiguientes alcancen el efecto pretendido, sobre todo, interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración, la caducidad del procedimiento inspector deba ser expresamente declarada de oficio y notificada en forma al obligado tributario, aspecto sobre el que, a mi modo de ver,

³⁹⁴ PUERTA ARRUE, A.: “Efecto interruptor de la prescripción del acuerdo de ampliación de actuaciones adoptado una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección. Análisis de la STS de 10 de julio de 2019, rec. núm. 2220/2017”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 443 (2020), p. 139, ha querido «poner de manifiesto los errores en que, a [su] juicio, incurre la sentencia ahora examinada y llamar la atención sobre la conveniencia de que el TS se deje de circunloquios y fije de una vez por todas la conclusión que se deriva necesariamente de su doctrina sobre esta cuestión».

³⁹⁵ La de 21 de junio de 2016 (Rec. 1591/2015) y la de 23 de marzo de 2018 (Rec. 176/2017).

establece criterio la citada sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 (RJ 2019, 2979)»³⁹⁶.

La caducidad en Derecho tributario se identifica con una forma (anormal) de terminación de los procedimientos -cuando el plazo máximo de duración de los mismos se sobrepasa-, cuya concurrencia provoca tres efectos fundamentales: el archivo de las actuaciones, la no interrupción del plazo de prescripción y la calificación de ingresos de carácter espontáneo a aquellos relacionados con la obligación tributaria objeto del procedimiento caducado que se hubieran efectuado por el obligado una vez este se hubiera iniciado. Pese a ser indudablemente cierto que, aun cuando los órganos de inspección incumplan su deber de resolver en plazo, el procedimiento inspector no se va a dar por concluido, sino que va a proseguir hasta su terminación formal permaneciendo intacta la validez de todo lo actuado, no es menos cierto que la superación del plazo no va a quedar libre de consecuencias, y que a dicha circunstancia se anudan los dos efectos restantes que se derivan de la caducidad. A mayor abundamiento, en la medida en que este incumplimiento del deber de resolver supone un grave ataque a los derechos y garantías de los contribuyentes, se justifica que la reanudación de las actuaciones por parte de los órganos inspectores se vea revestida de las exigencias que se estimen precisas para salvaguardar aquellos en la medida de lo posible.

En este sentido, tal y como ha explicado ESEVERRI, «una cosa es que la extralimitación temporal del plazo de duración del procedimiento de inspección tributaria «no determine su caducidad» y que, por lo tanto, el procedimiento pueda proseguir con sus actuaciones hasta el dictado de su resolución expresa, y otra distinta es que para alcanzar ese efecto jurídico (la continuación de actuaciones), resulte necesario que el órgano actuante reconozca expresamente que se ha producido la caducidad del procedimiento y formalmente la declare»³⁹⁷.

En consecuencia, la doctrina que debe extraerse de la sentencia comentada es la necesidad de que la Inspección, en la reanudación formal del procedimiento tras el incumplimiento del plazo, reconozca expresamente que se ha producido dicho incumplimiento y que la interrupción de la prescripción ha dejado de surtir efectos, comunicando tal extremo al obligado tributario en el acuerdo de reanudación que se le notifique, junto con la indicación de las concretas obligaciones tributarias y periodos que no hayan quedado extinguidas por el juego de la prescripción, a las que van a dirigirse las nuevas actuaciones que vayan a desarrollarse.

Ello nos lleva, inevitablemente, a mantener una postura crítica con la utilización del término “caducidad” en relación con el procedimiento inspector por parte del Tribunal Supremo, toda vez que la exigencia que ahora se demanda (esto es, el reconocimiento expreso del incumplimiento del plazo) podría haberse dictaminado sin necesidad de hacer aseveraciones tan cuestionables como las que pueden leerse en la sentencia (“el procedimiento inspector había caducado...”) que, en todo caso, someten a confusión el

³⁹⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “¿Caduca el...” Op. cit., p. 16.

³⁹⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: Loc. cit.

propio sentido de aquella y dificultan la aplicación práctica del criterio que expresa, obligando a los operadores jurídicos a buscar una justificación de tales manifestaciones en una totalmente dispensable labor de interpretar lo interpretado.

7. EL PLAZO PARA DICTAR UNA NUEVA LIQUIDACION EN EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS O JUDICIALES

7.1. Situación previa a la reforma operada por la Ley 34/2015. Estado de la cuestión

La regulación del plazo que se otorga a la Administración para dictar una nueva liquidación en ejecución de resoluciones económico-administrativas o judiciales que hubieran anulado una liquidación previa, ordenando la retroacción de actuaciones, se contenía en el primer párrafo del artículo 150.5 de la LGT en su redacción primitiva, que disponía lo siguiente: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo [*es decir, doce meses*] o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución».

Como subrayara MARTÍNEZ MICÓ, la norma resulta lógica, pues no tendría sentido que, habiéndose anulado la liquidación y ordenado la retroacción de actuaciones, la Administración dispusiera de nuevo de todo el plazo máximo establecido para dictar una nueva liquidación, garantizándose de esta manera que el cómputo de los plazos de que aquella dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras no se verá alterado en perjuicio del contribuyente³⁹⁸.

En estos casos, el artículo 150.5 de la LGT se configuraba como una norma especial respecto de lo dispuesto por el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRV.), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, según el cual los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación, sino que los mismos deben dictarse y notificarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución³⁹⁹.

Por tanto, el artículo 150.5 de la LGT no solo imponía una limitación temporal a la actuación de la Inspección en el marco de actuaciones de ejecución, se trata también de

³⁹⁸ MARTÍNEZ MICÓ, J.G.: “Retroacción de actuaciones inspectoras: plazo en que deben finalizar. El artículo 150.5 de la LGT”. *Tribuna Fiscal*, núm. 273 (2014), pp. 8-19.

³⁹⁹ SOLER ROCH, M.T.: “La ejecución de resoluciones: autonomía vs. Continuidad”. *Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria 2007*, p. 63, se hace eco del debate que surgió entre el criterio de la autonomía y el criterio de la continuidad, a partir de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT (redacción originaria) y concluye que, a su juicio, se trata de un debate artificial, pues «la propia norma pone de manifiesto que, si bien el procedimiento originario se reanuda, lo hace en ejecución de una resolución o sentencia y por ello se refiere al “órgano competente para ejecutar la resolución”; la cuestión es que ejecutar el fallo consiste, precisamente, en continuar el procedimiento a partir del momento de la retroacción y lo único que hace dicha norma es garantizar que el cómputo de los plazos de que la Administración dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras no se verá alterado en perjuicio del contribuyente».

una garantía administrativa, en la medida en que el órgano de inspección dispondrá como mínimo de un plazo de seis meses para llevar a cabo la ejecución, aunque el plazo no consumido del procedimiento inspector previo fuese inferior⁴⁰⁰.

A nuestro juicio, en relación con el procedimiento inspector, la retroacción de actuaciones en ejecución de un fallo implica que deba prevalecer un criterio de continuidad de aquellas pues, a partir del momento de la retroacción, no puede hablarse propiamente de actos de ejecución, sino de continuación del procedimiento originario. En consecuencia, estamos de acuerdo con JUAN LOZANO en que resulta de aplicación el régimen jurídico del procedimiento de inspección a todos los efectos, también a efectos de determinar las consecuencias sobre la prescripción del incumplimiento del plazo para completar las actuaciones en tales supuestos de retroacción que determina el artículo 150.5 LGT⁴⁰¹.

Sobre ello se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de abril de 2013 (Rec. 3369/2013), en la que ha defendido que «la contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen».

Por lo tanto, de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT, en relación con el artículo 150.2 del mismo texto legal, se colige que las nuevas actuaciones inspectoras realizadas como consecuencia de la retroacción de actuaciones ordenada por una resolución judicial o económico-administrativa deben finalizar en el plazo que restara del procedimiento de comprobación inicial (con un mínimo de seis meses). El transcurso de este plazo sin que las actuaciones concluyan tiene como consecuencia que la comunicación de inicio del procedimiento y todos los demás actos interruptivos del mismo pierdan la virtualidad interruptiva de la prescripción⁴⁰².

7.2. Repaso a la jurisprudencia interpretativa del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (en su redacción originaria) sobre la retroacción de actuaciones

Como acaba de exponerse, es claro que en los casos en que la Administración deba continuar con las actuaciones inspectoras porque de una resolución administrativa o judicial se derive la necesidad de dictar un nuevo acto de liquidación, debe aplicarse el régimen de plazos del artículo 150 de la LGT, según el cual, la inspección cuenta con un plazo máximo para notificar al obligado tributario la nueva liquidación (apartado 5) y, en caso de incumplimiento de dicho plazo máximo, las actuaciones realizadas desde el inicio

⁴⁰⁰ ORTA VILLAR, B.: “Plazo de las actuaciones inspectoras en la ejecución de sentencias y resoluciones tributarias (artículo 150.5 LGT)”. *Estrategia financiera*, núm. 338 (2016), p. 68.

⁴⁰¹ JUAN LOZANO, A.M.: “Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales”. *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156 (2009), pp. 141-190.

⁴⁰² MARTÍNEZ MICÓ, J.C.: “Retroacción de actuaciones...” Op. cit., pp. 8-19.

del procedimiento perderán el efecto de haber interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar (apartado dos).

Sin embargo, surgen dos cuestiones en torno a la configuración del concreto supuesto de hecho que pondría en marcha las mencionadas directrices procedimentales que debemos plantear. La primera de estas cuestiones iba referida a qué debía entenderse por la expresión “retroacción de las actuaciones inspectoras”, en el sentido de determinar qué concretas resoluciones iban a dar lugar a tal supuesto. Y, la segunda, planteaba la duda de si era necesaria que la resolución anulatoria de la primera liquidación ordenara expresamente la retroacción de actuaciones.

Respecto de la interpretación que debe hacerse del concepto de retroacción de actuaciones desde la perspectiva de las razones que hayan dado lugar a la anulación del acto de liquidación, se había suscitado la controversia entre una parte de la doctrina que, como ESEVERRI MARTÍNEZ, entendían que la retroacción de actuaciones solo era posible cuando la liquidación quedase anulada por cuestiones de forma sin entrar a considerar el fondo del asunto y, debido a ello, se hubiera producido indefensión al contribuyente⁴⁰³; y otros autores, como FALCÓN Y TELLA, para quienes también puede hablarse de retroacción de actuaciones en los casos en que la estimación de la reclamación se produjera por razones sustantivas.

Por paradójico que pueda parecer, ambas tesis se sustentaban en el tenor literal del artículo 239.3 de la LGT, aunque, eso sí, en párrafos distintos. Para los defensores de la primera teoría, el segundo párrafo de dicho precepto no dejaba lugar a dudas: «Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal». Por su parte, quienes acogían la segunda idea veían claro que el artículo 150.5 de la LGT, en relación con el 239.3 de la LGT, se refería tanto a la estimación parcial por razones formales como a la estimación parcial por razones de fondo, y ello porque el primer párrafo de este último dice expresamente que «la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales» y, en cualquier caso, el párrafo segundo del artículo 239.3 LGT no excluye que también se produzca retroacción de actuaciones cuando se produce una estimación parcial por razones de fondo⁴⁰⁴.

⁴⁰³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 7 (2007), pp. 9-15. A su juicio, «la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión solo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente pues, sólo en tales supuestos, cobra sentido la orden de reposición de actuaciones para que se limen los defectos que imposibilitaron el ejercicio de defensa por el obligado tributario».

⁴⁰⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: "El artículo 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones". *Quincena Fiscal*, núm. 15/16 (2007), pp. 5-8.

La cuestión es de una importancia significativa por cuanto de la solución que se alcance dependerá en qué casos va a entrar en juego el artículo 150.5 de la LGT⁴⁰⁵.

Finalmente, la respuesta vino de la mano de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2015 en la que, tras reconocer que «el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones», constataba el Tribunal «que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria». A continuación, razona el Alto Tribunal que «los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior»⁴⁰⁶.

Debe advertirse que, en realidad, sí que existía una norma que se ocupaba de regular un plazo cierto para los supuestos de ejecución de resoluciones total o parcialmente estimatorias por razones de fondo. Se trata del artículo 66.2 del RGREv. al que antes hemos aludido, que establecía el plazo de un mes para notificar los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa. Sin embargo, el propio Tribunal Supremo descartó su aplicabilidad en base a la supremacía jerárquica y a la especialidad del artículo 150.5 de la LGT⁴⁰⁷.

En este punto, se hace preciso destacar que, desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, esta solución resulta deseable frente a la del citado artículo 66.2 del RGRev., pues el incumplimiento del plazo de un mes dispuesto por este último solo conlleva que dejen de devengarse intereses de demora, pero nada impide que la

⁴⁰⁵ Recuérdese que siempre hablamos de este apartado cinco del 150 de la LGT en su redacción originaria, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015.

⁴⁰⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2015, Rec. 1198/2013 (FJ 4.º).

⁴⁰⁷ Los términos en que se expresó el Alto Tribunal fueron los siguientes: «no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección».

Administración pueda notificar el nuevo acto en el plazo de prescripción cuatrienal que se habría iniciado con la notificación de la resolución administrativa o judicial al obligado tributario, de acuerdo con el artículo 68.1.b) de la LGT.

En definitiva, el Tribunal Supremo consideró que la limitación temporal contenida en la redacción originaria del artículo 150.5 de la LGT resultaba aplicable tanto si la liquidación anterior fue anulada por razones de forma, dando lugar a un supuesto de retroacción de actuaciones en sentido estricto, como si lo fue por cuestiones de fondo. Esta postura del Tribunal Supremo ha sido reiterada posteriormente en sus sentencias de 4 de marzo (Rec.1295/2013) y de 18 de junio (Rec. 3531/2014) de 2015, convirtiéndose en doctrina consolidada, lo que llevó al Tribunal Económico-Administrativo Central a adaptar su criterio a la misma a través de la Resolución de 10 de septiembre de 2015 (R.G. 6864/2013).

En cuanto a la segunda de las cuestiones que planteábamos, relativa a si la aplicación del citado precepto se condicionaba a que la resolución administrativa o judicial que anulase la liquidación se pronunciase de manera expresa en su fallo ordenando la retroacción de actuaciones, ha declarado el Tribunal Supremo de forma contundente que el artículo 150.5 de la LGT «se refiere a una retroacción material, no formal, por lo que no depende de que los Tribunales judiciales o económico-administrativos, que ordenan dicha retroacción, lo digan o no expresamente. Por ello, la retroacción de actuaciones opera aun cuando literalmente no se ordena, pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar»⁴⁰⁸.

Desde nuestro punto de vista, ambas cuestiones han sido resueltas por el Alto Tribunal desde una perspectiva garantista de los derechos de los contribuyentes, coadyuvando en la aplicación del precepto que nos ocupa a un mayor número de supuestos de hecho, lo que, sin duda, contribuye a que un mayor número de obligados tributarios tengan certeza sobre el plazo máximo en el que la Inspección debe notificarles la nueva liquidación con la que se ponga fin al procedimiento.

7.3. Aplicación analógica de la doctrina jurisprudencial al nuevo apartado 7 del artículo 150 de la Ley General Tributaria introducido por la reforma de 2015

El régimen jurídico que acaba de exponerse al que se somete la ejecución de resoluciones por parte de la Inspección, se ha visto afectado en algún punto por la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015. En primer lugar, además de la reubicación de la norma que venimos analizando en el nuevo apartado siete del artículo 150, se ha introducido una ligera variación en su redacción, cuyo primer párrafo ahora reza como sigue: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se

⁴⁰⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2013, Rec. 830/2012 (FJ 5.º), que reitera este criterio que ya había sostenido en otras anteriores como la sentencia de 24 de junio de 2011 (Rec. 1908/2008), la de 4 de abril de 2013, (Rec. 3369/2012), y la de 12 de junio de 2013, (Rec. 1921/2012).

computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución».

Puede recordarse que, con anterioridad a la reforma⁴⁰⁹, la Ley hacía referencia únicamente al supuesto de “retracción de actuaciones” sin especificar que el mismo hubiera de traer causa en la apreciación de defectos formales en el procedimiento llevado a cabo por la Inspección, para cuya subsanación se hacía preciso volver a desarrollar el mismo⁴¹⁰. Lo que, entre otras razones, llevó al Tribunal Supremo a considerar que también podían subsumirse en tales supuestos los casos de anulación por razones sustantivas o de fondo.

No obstante, con la nueva redacción de la norma, el legislador ha querido precisar que el presupuesto de hecho al que resulta de aplicación el plazo mínimo de seis meses que se establece es el de retroacción de actuaciones cuando la anulación de la liquidación obedece a defectos formales. O eso parece colegirse de su lectura, al menos, en términos apriorísticos.

El otro cambio significativo que ha venido de la mano de la Ley 34/2015 en relación con esta cuestión ha sido la elevación a rango legal de la regla contenida en el artículo 66.2 del RGRRev. mediante su integración en el apartado tercero del artículo 239 de la LGT, el cual ahora se expresa en los siguientes términos:

«La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

⁴⁰⁹ Reproducimos aquí el anterior artículo 150.5 de la LGT para facilitar al lector la tarea comparativa que se propone: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución».

⁴¹⁰ Especificación que, por otro lado, no debiera de resultar necesaria, toda vez que, en palabras de GARCÍA DÍEZ, C.: “Acerca de la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a las ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo: ¿plazo de un mes o de seis meses? Análisis de la SAN de 5 de diciembre de 2019, rec. núm. 428/2016”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 459 (2021), p. 163, «la retroacción de actuaciones no deja de ser una ficción jurídica consistente en reponer las actuaciones procedimentales a la situación inmediatamente anterior a la existencia de una infracción formal causante de una situación de indefensión en el obligado tributario». Piénsese en que incluso el Tribunal Supremo reconoció que la retroacción de actuaciones quedaba reservada para tales supuestos de infracciones procedimentales (Sentencia de 30 de enero de 2015).

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

Como puede observarse, se consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución a la vez que se dispone el plazo de un mes para la notificación de tales actos al interesado, estableciendo como única consecuencia de la inobservancia del mencionado plazo de un mes por parte de la Administración, el que no vayan a exigirse intereses de demora desde que tenga lugar dicho incumplimiento.

Ante este nuevo escenario, cabe preguntarnos si la jurisprudencia del Tribunal Supremo que venimos comentando sobre la manera en que debía interpretarse el artículo 150.5 de la LGT en su redacción primigenia mantendrá su validez en relación con la nueva regulación o si, por el contrario, los cambios normativos acaecidos descartan una aplicación analógica de aquella al nuevo apartado 7 del citado precepto.

Las razones en las que el Tribunal Supremo había fundamentado su criterio interpretativo del anterior artículo 150.5 de la LGT pueden concentrarse en tres ideas principales. En primer lugar, en que dicho precepto no excluía su aplicación a los actos de ejecución en los casos de anulación de la liquidación por razones de fondo; en segundo lugar, en el “absoluto silencio” que la LGT guardaba respecto del plazo temporal en que debían culminarse las actuaciones inspectoras en tales supuestos; y, por último, en la falta de justificación de un tratamiento más laxo (en términos de exigencias temporales) en los casos de estimación parcial por motivos de fondo respecto de los casos de estimación parcial por motivos de forma⁴¹¹.

Sobre esta base, cabe concluir que las modificaciones introducidas por la ley 34/2015 no impiden del todo que la doctrina sentada por la jurisprudencia se aplique al nuevo marco normativo. De una parte, porque, en puridad, la especificación que hace el nuevo 150.7 de la LGT sobre la apreciación de defectos formales sigue sin excluir de manera expresa que el mismo se aplique en los casos de defectos materiales o sustantivos.

Por otro lado, tampoco puede considerarse que la nueva categoría normativa que se ha otorgado al establecimiento del plazo de un mes para notificar los actos resultantes de la ejecución de resoluciones económico-administrativas mediante su inclusión en el artículo 239.3 de la LGT, desplace el que hemos ordenado como segundo argumento de los aducidos por el Tribunal Supremo. En este sentido, compartimos el parecer de ORTA VILLAR cuando considera que la nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT «únicamente establece un plazo genérico de ejecución de resoluciones económico-administrativas (tanto estimatorias, total y parcialmente, por razones de fondo, como desestimatorias), pero sigue sin regular la cuestión relativa al marco temporal en que la Inspección podría llevar a cabo, en su caso, las actuaciones tendentes a la práctica de nuevas liquidaciones una vez corregido el defecto de fondo apreciado por el tribunal en

⁴¹¹ ORTA VILLAR, B.: “Plazo de las actuaciones...” Op. cit., p. 69.

la liquidación inicial»⁴¹². Por lo que puede afirmarse que la norma sigue guardando un “absoluto silencio” al respecto.

Y, al fin, una interpretación contraria que permitiera deducir que en los supuestos de anulación por defectos de fondo la Administración solo deba observar el plazo de un mes a que se refiere el artículo 239.3 de la LGT, *so pena* de que no puedan exigirse al obligado tributario los intereses de demora devengados desde que se incumpliera dicho plazo, seguiría sin solucionar la problemática destacada por el Tribunal Supremo al señalar que «resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior».

De acuerdo con lo que acaba de sostenerse, a nuestro juicio, es perfectamente factible la aplicación analógica al nuevo artículo 150.7 de la LGT de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT. Y, aunque deba esperarse a una confirmación expresa del Alto Tribunal en este sentido, de momento, se ha pronunciado el TEAC en unificación de criterio, declarando que «el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación, por tanto, a la nueva regulación dada por la Ley 34/2015 la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT»⁴¹³.

Después de realizar un análisis comparativo similar al que hemos llevado a cabo unas líneas más arriba, entre la redacción de los artículos 150.5 y 239.3 de la LGT con carácter previo a la aprobación de la Ley 34/2015 y la nueva letra del 150.7 y del citado 239.3 de la LGT tras la reforma operada por aquella, el Tribunal Central argumenta que ni la expresión “aprecie defectos formales” del nuevo apartado 7 del artículo 150 de la LGT ni los dos nuevos párrafos que se han añadido al artículo 239.3 de la LGT alteran en nada la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por cuanto ya este en sus sentencias había reconocido, por un lado, que el 150.5 de la LGT, al hablar de retroacción de actuaciones, solo se podía referirse a los casos de anulación de liquidaciones por defectos formales; y, por otro, que las actuaciones de ejecución de una resolución anulatoria de un acto por cuestiones de fondo no eran propiamente actuaciones inspectoras⁴¹⁴. Del mismo modo,

⁴¹² ORTA VILLAR, B.: “Plazo de las actuaciones...” Op. cit., p. 70.

⁴¹³ Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019 (R.G. 5315/2018).

⁴¹⁴ El TEAC expresa las razones en que se basa para alcanzar tal conclusión en los siguientes términos: «De la expresión “aprecie defectos formales” contenida en el artículo 150.7 cabría inferir, en principio, que con la nueva redacción el legislador ha querido limitar la aplicación del plazo de finalización de las

tampoco considera significativo el hecho de que la regla que establece el plazo de un mes para notificar los actos de ejecución ahora haya alcanzado rango legal, pues según el Tribunal Central «ya antes de esta nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT estaba vigente el plazo general de ejecución de un mes (artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005) y el Tribunal Supremo determinó, no obstante, la aplicación del plazo especial del artículo 150.5 de la LGT a los supuestos de ejecución de actuaciones inspectoras retrotraídas tanto por razones de forma como de fondo».

En su alegato, lleva razón el TEAC cuando razona que las nuevas situaciones de hecho que ahora se plasman en la Ley con mayor contundencia que antes de la reforma -como son, de una parte, la retroacción de actuaciones por la apreciación de defectos formales a que se refiere el artículo 150.7 de la LGT y, de otra, la autonomía de los actos de ejecución respecto del procedimiento del que la liquidación anulada traía causa en los supuestos de defectos sustantivos o de fondo que constata el artículo 239.3 de la LGT-, ya habían sido expresamente admitidas como tales por el Tribunal Supremo, y las mismas no fueron óbice para que este dictaminara la aplicabilidad del 150.7 (entonces, 150.5) a todos los casos en que la Inspección debiera dictar una nueva liquidación porque la anterior hubiera sido anulada en vía económico-administrativa o judicial, y ello con independencia de que los motivos esgrimidos para resolver la oportuna anulación respondiesen a defectos formales o a defectos sustantivos o materiales.

Sin embargo, no deja de parecerme un argumento insuficiente el considerar la previa existencia del plazo de un mes para la notificación de los actos de ejecución derivados de anulaciones decretadas por motivos de fondo, contenido en el artículo 66.2 del RGRV., restando toda significación a su elevación al rango formal de ley mediante su incorporación al artículo 239.3 de la LGT en un nuevo párrafo cuarto. Pues se olvida el

actuaciones inspectoras retrotraídas a aquellos supuestos en que la retroacción obedece exclusivamente a motivos formales, quedando fuera, en consecuencia, aquellos otros en que la estimación parcial de la reclamación o recurso responde a cuestiones sustantivas o de fondo. Sin embargo, debe tenerse presente que aunque el artículo 150.5 no contiene la expresión “aprecie defectos formales”, que sí recoge el actual 150.7, ya el Tribunal Supremo en su jurisprudencia sobre aquel precepto había interpretado que el plazo máximo al que se refiere sólo había sido previsto para los casos de retroacción por defectos formales. De ahí que deba entenderse que la nueva redacción dada por el artículo 150.7 tiene una finalidad meramente aclaratoria del anterior artículo 150.5 de la LGT, no pretendiendo introducir novedad alguna en el supuesto de hecho regulado por éste.

No se opone a la conclusión anterior la nueva redacción dada al artículo 239.3 de la LGT por la Ley 34/2015. La lectura de los dos nuevos párrafos añadidos a este precepto por la Ley 34/2015 lleva a la conclusión de que sólo las actuaciones de ejecución de una resolución que decreta la retroacción por apreciar defectos formales que han disminuido las posibilidades de defensa del reclamante tendrían el carácter de actuaciones inspectoras siendo así que, por el contrario, las actuaciones de ejecución de una resolución que anuló el acto impugnado por motivos sustantivos o de fondo no formarían parte del procedimiento de inspección en el que tuvo origen aquél, -no constituirían actuaciones inspectoras -, y deberían ser notificadas en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el artículo 150.5 de la LGT en su versión anterior a la reforma de la Ley 34/2015, ya se infería que las actuaciones de ejecución de una resolución anulatoria de un acto por cuestiones de fondo no eran propiamente actuaciones inspectoras aunque hubieran de regirse por el plazo señalado en dicho precepto. Y es que según tal jurisprudencia tenían el carácter de inspectoras únicamente las de ejecución de una resolución o sentencia que decretaba la retroacción de las actuaciones inspectoras por motivos formales y que por tal motivo habían quedado sin completar. Por tanto, la nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT no introduce tampoco novedad alguna respecto de la situación anterior a la Ley 34/2015, teniendo una finalidad puramente aclaratoria» (FJ 4.º).

TEAC de que uno de los razonamientos aducidos por el Tribunal Supremo para concluir la no aplicación de dicho plazo de un mes a los actos de ejecución con origen en la anulación de liquidaciones emitidas en un procedimiento de inspección, era que el mismo venía establecido por una norma reglamentaria, sobre la que prevalecía lo dispuesto por la LGT en virtud de su superioridad jerárquica⁴¹⁵.

En nuestra opinión, lo que resulta determinante para entender que la jurisprudencia del Tribunal Supremo comentada conserva toda su virtualidad, a pesar de las modificaciones legislativas operadas, es que una interpretación contraria a la que se ha sostenido implicaría una diferenciación injustificada entre ambos supuestos, en los términos expresados por el Tribunal Supremo en sus sentencias y que hemos reproducido hace un momento, lo que abriría la puerta, en el caso de anulaciones por cuestiones de fondo, a situaciones de pendencia excesivamente largas, que atentarían contra la seguridad jurídica, toda vez que la Administración en su tarea de dictar la nueva liquidación, no se sometería ni a los límites temporales, ni, especialmente, a las consecuencias del incumplimiento de estos recogidas en el artículo 150 de la LGT.

En cualquier caso, habrá que esperar a conocer la posición del Alto Tribunal con respecto a la aplicabilidad de su jurisprudencia al nuevo marco normativo establecido tras la reforma.

⁴¹⁵ En este sentido, GARCÍA DÍEZ, C.: “Acerca de la aplicación...” Op. cit., p. 163, ha sido especialmente crítico con los argumentos esgrimidos por el TEAC: «No podemos compartir semejante razonamiento, porque la argucia (permítase la expresión) del TS acerca de la inexistencia de un precepto legal que regulara las ejecuciones por razones materiales, sencillamente ya no existe. Por tanto, urge un pronunciamiento de la Sala Tercera que interprete nuevamente este tipo de ejecuciones a la luz de un precepto (ahora sí, con rango legal) que (en nuestra opinión) deja poco margen de maniobra o de excepción para inaplicar el plazo de un mes a estimaciones por razones de fondo».

CONCLUSIONES

La reserva constitucional de ley como principio fundamental del Derecho tributario al que se somete, no solo la creación *ex novo* de las figuras tributarias y la configuración de sus elementos esenciales, sino también las normas reguladoras de los aspectos sustanciales de los procedimientos tributarios, entre los que se encuentra el señalamiento de términos y plazos.

1. El principio de reserva de ley se configura por la Constitución Española como un principio básico del ordenamiento jurídico que, en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho como el español, aparece íntimamente relacionado con el sistema de separación de poderes, constituyendo, en este sentido, una de las piezas claves que determina la articulación de la potestad legislativa de las Cortes Generales y la potestad reglamentaria del Ejecutivo. Nuestra Norma Fundamental proclama en su Preámbulo la voluntad de la Nación española de «consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular», y ello se traduce, entre otras cosas, en que, a lo largo de su articulado, aparezcan preceptos en los que se exige que sea una ley formal la que se encargue de la regulación de determinadas materias, principalmente, aquellas relacionadas con los derechos y libertades de los ciudadanos o con las instituciones fundamentales del Estado.

2. En la medida en que supone una intervención del poder público en la esfera de los derechos individuales, la exigencia del pago de tributos a los ciudadanos al fin de contribuir con los gastos comunes se erige como una de esas materias amparadas por el principio de reserva de ley. La concreta manifestación de dicho principio en el ámbito tributario viene de la mano del artículo 31.3 de la Constitución, según el cual, «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». En cuando al contenido y alcance de dicho precepto, doctrina y jurisprudencia han coincidido en que el principio de reserva de ley tributaria implica solamente a los elementos esenciales del tributo, que serían aquellos que sirvan para identificar el nacimiento de la obligación tributaria, quién está sujeto a la misma y cómo se cuantifica. Además, se configura como una reserva de ley relativa que permite la colaboración del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

3. Por su parte, la regulación de los procedimientos tributarios no se halla incluida en el ámbito de aplicación de la reserva de ley tributaria en sentido estricto que establece el artículo 31.3 de la Constitución, pero sí encuentra cabida en la reserva de ley que con carácter general para todos los procedimientos administrativos, entre los que se incluyen los de naturaleza tributaria, se contempla en el artículo 105.c) de la Norma Suprema, el cual dispone que «la Ley regulará: [...] c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del

interesado». De nuevo, es pacífico que esta reserva de ley únicamente alcanza a aquellos aspectos que se consideren sustanciales o fundamentales del procedimiento. En este sentido, puede afirmarse que la obligatoriedad de los términos y los plazos en el procedimiento administrativo constituye, en palabras del Tribunal Supremo, “un principio rector” de aquel, que, por consiguiente, debe regularse mediante ley formal. No obstante, atendiendo al carácter de reserva de ley relativa que se le otorga a lo señalado por el artículo 105.c) de la Constitución, debe puntualizarse que solo se reserva a la ley la regulación de los principios o criterios que rijan dicha materia de términos y plazos, siendo lícita la participación de normas reglamentarias en la regulación de aquellos elementos que sean accesorios o incidentales.

La conveniencia de completar el contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria sobre “reserva de ley tributaria”, con un listado de materias que interprete de manera adecuada el mandato constitucional de reserva de ley en el ámbito tributario.

4. El artículo 8 de la LGT contiene una relación de elementos diversos que, según la propia letra del precepto “se regularán en todo caso por ley”. Sin embargo, una reserva de ley como la que se pretende solo puede venir establecida por la Constitución, que, como norma suprema del ordenamiento jurídico, es la única que tiene potestad para ordenar la regulación de determinadas materias a través de una ley formal. Por ello, se ha identificado a lo dispuesto por el artículo 8 de la LGT con el llamado principio de preferencia de ley, que no tiene rango constitucional.

5. No obstante, la preferencia de ley se desprende de la regulación mediante una ley de una determinada materia que no está propiamente reservada a la ley (por la Constitución, se entiende), pero no de que una norma con rango legal se ocupe, como hace el citado precepto, de recoger un listado de materias que deban regularse por ley, pues ninguna ley ordinaria puede ordenar tal cosa. Este tipo de disposiciones tienen un mero valor interpretativo, en este caso, de la reserva de ley que hace nuestra Constitución. Por ello, entendemos que la utilidad que puede atribuirse a este artículo 8 es la de contener en un único precepto la recopilación de los diferentes aspectos tributarios que se encuentran amparados por la reserva constitucional de ley, reconociéndose en ello unos efectos puramente instructivos, en línea con el carácter didáctico y conceptual que desprende la propia Ley General Tributaria en todo su articulado.

6. Partiendo de esta idea, consideramos que algunos de los elementos previstos en el artículo 8 de la LGT se adecuan de manera correcta a tal finalidad, pues los mismos aparecen expresados con claridad y se identifican sin mayores esfuerzos hermenéuticos con aquellos sobre los que efectivamente recae la reserva de ley constitucional, son los siguientes: La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (letra a); los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo (letra b); la determinación de los obligados tributarios y de los responsables (letra c); el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones,

bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales (letra d); el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora (letra e); el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción (letra f); el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias (letra g); las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos (letra i); las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos (letra j); y, la condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas (letra k). De otro lado, hemos sostenido la idoneidad de que el legislador haya incluido entre estas materias que, a su juicio, deben regularse por ley, la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta (letra h), y ello sobre la base de que, aun cuando la reserva de ley dispuesta por la Norma Suprema no alcanza a tales obligaciones formales (al no integrarse en el conjunto de los elementos esenciales de los tributos), la significación que las mismas adquieren para los obligados tributarios sobre los que recaen justifica su establecimiento por ley en aras de la seguridad jurídica que ello comporta.

7. Nos ha llamado la atención el hecho de que, en relación con el ámbito de los procedimientos tributarios, el artículo 8 limite sus alusiones a dos supuestos a los que, además, se refiere con profusa precisión. Se trata, por un lado, de la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa (letra l); y, por otro, de los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente (letra m). Es en lo que atañe a la esfera procedimental donde detectamos las principales carencias del precepto y, para su subsanación, hemos creído conveniente la incorporación al precepto de los siguientes aspectos procedimentales, toda vez que los mismos operan con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las exigencias constitucionales relativas a la seguridad jurídica, la buena administración y la tutela judicial efectiva, lo que, a nuestro entender, hace indudablemente necesaria la intervención del legislador: (i) Las formas de iniciación y terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos, los procedimientos de revisión y el procedimiento sancionador; (ii) el establecimiento y la fijación de los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios y las reglas para el cómputo de los mismos, así como los supuestos en que dicho cómputo deba quedar suspendido o interrumpido o deba extenderse; (iii) los efectos del silencio administrativo; (iv) las facultades de los órganos de gestión e inspección en cada procedimiento; (v) la posibilidad de adoptar medidas cautelares y el procedimiento que debe seguirse para ello; y, (vi) el trámite de audiencia al contribuyente y la exigencia de motivación en las resoluciones de los procedimientos.

La injustificada utilización de diversos tipos de fuentes normativas en la regulación de los plazos de presentación de la autoliquidación y de ingreso de la deuda tributaria en la normativa de las diferentes figuras impositivas.

8. El artículo 62 de la LGT remite a la normativa reguladora de cada tributo para el establecimiento de los plazos de pago de las deudas tributarias derivadas de la

presentación de una autoliquidación. De esta manera, es la normativa específica relativa a cada figura impositiva la que se encarga de señalar el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente junto con el mencionado plazo de pago de la deuda resultante. En este sentido, se ha detectado una injustificada discordancia entre las distintas modalidades normativas que, en función del tributo de que se trate, se emplean para la regulación de los plazos comentados. Así, a título ejemplificativo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, es su ley reguladora la que establece el plazo de presentación de la autoliquidación e ingreso de la cuota, mientras que en el caso del IVA es el Reglamento del impuesto el encargado de llevar a cabo tal cometido. Por su parte, el plazo para la presentación de la autoliquidación del IRPF viene dispuesto por la orden ministerial que se aprueba cada año en relación con cada periodo impositivo de aquel. En definitiva, consideramos que sería del todo conveniente que existiera una mayor coordinación en este sentido y se homogeneizara la regulación de tales extremos desde un punto de vista formal. En este sentido, abogamos por la utilización del decreto por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la ley propia de cada tributo para el establecimiento de los mencionados plazos de presentación e ingreso, y ello sobre la fundamentación del carácter del reglamento como norma complementaria de la ley creadora y reguladora de cada tributo. De esta manera, establecidas por ley las obligaciones de presentación y pago, la fijación del plazo en que deba darse cumplimiento a las mismas puede delegarse al desarrollo reglamentario.

Debe confirmarse que la actual regulación de los plazos en los procedimientos tributarios obedece, desde un punto de vista formal, a las exigencias del principio de reserva de ley instaurado en el artículo 105.c) de la Constitución.

9. Tras un detenido análisis de las diversas y sucesivas normas reguladoras de los plazos de los procedimientos tributarios (entiéndanse incluidos en la expresión no solo los procedimientos de aplicación de los tributos, sino también los procedimientos de revisión en vía administrativa), desde que fuera aprobada la LGT de 1963 hasta la actualidad, puede concluirse que, aunque la promulgación de la Constitución supuso que muchas de las reglas sobre plazos devinieran contrarias al principio de reserva de ley que se reconocía por el artículo 105.c), debido a su inclusión en normas de rango reglamentario, tales defectos se fueron subsanando con la incorporación paulatina de aquellas a leyes formales, como la LDGC de 1998, primero; y la LGT de 2003, después. Hoy en día, esta última se encarga del señalamiento de los plazos máximos de duración de los procedimientos y de garantizar un trámite de audiencia o periodo de alegaciones (según el caso) con una duración no inferior a diez días ni superior a quince, remitiendo al desarrollo reglamentario la concreta fijación del plazo para tales trámites. El único aspecto que, desde nuestro punto de vista, resulta dudosamente compatible con las exigencias derivadas del artículo 105.c) de la Constitución, es el relativo a la regulación a través del RGGI de los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración. Tales periodos y dilaciones influyen de forma directa en el plazo máximo de duración que deba observarse en relación con los procedimientos de gestión, retrasando el *dies ad quem* de dicho plazo. Por ello, entendemos que de su regulación debería ocuparse la propia LGT, de manera similar a

cómo la misma se ocupa del establecimiento y desarrollo de los supuestos de suspensión y de extensión que, en el ámbito del procedimiento de inspección de los tributos, vienen a cumplir con los mismos propósitos que aquellos.

Se han detectado algunas incoherencias en los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones relativas a los principales impuestos del sistema tributario (IRPF, IS e IVA), por lo que se desarrollan algunas propuestas que mejoren la cohesión del calendario del contribuyente.

10. Desde hace algunas décadas, el principal medio de cumplimiento de las obligaciones tributarias es la autoliquidación, mediante cuya presentación los obligados tributarios hacen frente a su deber de contribuir de manera independiente, sin necesidad de esperar ninguna actuación por parte de la Administración tributaria. La forma y los plazos en que deba efectuarse dicha presentación de las autoliquidaciones vienen establecidos por la normativa específica de cada tributo, lo que en la práctica genera cierta falta de organización en el calendario del contribuyente, que podría enmendarse con modestas modificaciones en las actuales normas reguladoras de los diferentes impuestos.

11. En relación con el Impuesto sobre Sociedades, subrayamos cómo el plazo de presentación de la autoliquidación relativa a la obligación tributaria principal (Modelo 200) se conecta con el devengo del impuesto (último día del periodo impositivo), señalándose un lapso temporal de seis meses de duración entre ambos momentos (devengo y apertura del plazo de presentación) inspirado en el plazo de idéntica duración que la normativa mercantil otorga a las sociedades de capital para la aprobación de las cuentas anuales, toda vez que en la configuración legal del impuesto, para el cálculo de la base imponible se parte del resultado contable obtenido por los sujetos pasivos. Si se tiene en cuenta que, además, el periodo impositivo de las personas jurídicas contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades no es único, sino que va a coincidir con el ejercicio económico que aquellas hayan estipulado en sus estatutos sociales, y, por otro lado, la existencia de diversas causas legales que van a dar lugar a la finalización del periodo impositivo en todo caso (y, por ende, a que se produzca el devengo del impuesto), debe reconocerse que, en puridad, no existe un único plazo común para la presentación de esta figura impositiva que coincida cada año, como sí ocurre con los plazos de presentación del resto de impuestos. Sin embargo, puesto que es habitual que el ejercicio económico de las sociedades coincida con el año natural, produciéndose el devengo del impuesto el día 31 de diciembre de cada año, en general, puede afirmarse que el plazo de presentación de este Modelo 200 se sitúa, para la mayoría de las entidades, entre el 1 y el 25 de julio de cada año, motivo por el cual la Agencia Tributaria tiende a organizar una suerte de “campana” del Impuesto sobre Sociedades en torno a tales fechas. Sin embargo, llama la atención que la normativa del impuesto sí establezca unos plazos fijos para la presentación de los pagos fraccionados, que se han determinado para que resulten acordes con el plazo de presentación “habitual” del Modelo 200. Ello da lugar a que aquellos contribuyentes que tienen un ejercicio económico y, por tanto, un periodo impositivo, no coincidente con el año natural, cuyo plazo de presentación del citado Modelo 200 no será en los primeros veinticinco días del mes de julio, tengan un calendario peor organizado,

pudiendo darse la situación de que coincidan en el mismo tiempo la presentación del Modelo 200 con la de alguno de los pagos fraccionados, con el correspondiente desembolso económico que ello puede significar. En consecuencia, creemos que resulta aconsejable establecer unos plazos para la presentación de los pagos fraccionados que, igualmente, se conecten con el periodo impositivo de cada contribuyente. De otra parte, también consideramos que el plazo de 25 días para presentar el Modelo 200 nos parece considerablemente corto, sobre todo, en comparación con la extensión de la campaña de renta. En este sentido, puesto que se trata de una declaración anual, debería respetarse la tendencia habitual de otorgar, al menos, un mes completo para su presentación.

12. En cuanto a las autoliquidaciones relacionadas con el IVA, advertimos dos aspectos destacables. Por un lado, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias deben presentarse, con carácter general, de manera mensual en los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente a aquel al que vayan referidas, salvo la correspondiente al mes de julio que puede presentarse en el plazo que va desde el 1 de agosto hasta el 20 de septiembre. Se mantiene así para estas específicas declaraciones una práctica ya en desuso para el resto de modelos tributarios, consistente en dejar el mes de agosto libre de vencimientos. Ello, aparte de carecer de sentido porque, como decimos, en la actualidad existen otros impuestos que deben presentarse en el mes de agosto (como la autoliquidación mensual de IVA relativa al mes de julio), ha resultado ser contrario a las directrices dispuestas por la Directiva IVA en cuanto a los plazos de presentación de las diversas declaraciones derivadas del citado impuesto. El artículo 263 de la Directiva ordena que el plazo de presentación de estas declaraciones recapitulativas no puede exceder de un mes a partir del final del periodo a que vayan referidas. Por lo tanto, no solo resulta conveniente, sino que es obligado que se modifique este extremo a fin de adecuarlo a la normativa europea en la materia. Por otro lado, la declaración resumen anual del IVA debe presentarse cada año en los treinta primeros días naturales del mes de enero, sin embargo, sería deseable que se equiparara su plazo de presentación al del resto de declaraciones informativas (principalmente, las relativas a retenciones e ingresos a cuenta), que alcanza hasta el 31 de enero incluido.

Algunas consideraciones en torno al aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias: la discrecionalidad de la Administración en la designación del calendario de pagos y los efectos de la presentación de la solicitud una vez iniciado el periodo ejecutivo.

13. Uno de los aspectos que necesariamente debe contener la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento que presente el obligado tributario es una propuesta de calendario de pagos. En relación con ello, debe advertirse que ni la LGT ni el RGR establecen un periodo de tiempo máximo aplazable, ni un número máximo de fracciones en que pueda dividirse la deuda. Ni siquiera se establece una previsión que aconseje o sugiera al solicitante o a la Administración concedente moverse dentro de una horquilla temporal razonable. Por lo que, en principio, puede decirse que la propuesta ofrecida por el obligado tributario no se sujeta a límite temporal o cuantitativo alguno que aquel deba tener en cuenta a la hora de presentar su solicitud. Las únicas indicaciones al respecto se

refieren a la exigencia de que los plazos de pago que se estipulen coincidan con los días 5 o 20 del mes, y a la autorización que se concede a la Administración para que acuerde «las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible» (artículo 52 del RGR). Por último, se permite a aquella señalar plazos y condiciones distintos de los propuestos por el obligado tributario en su solicitud sin que se le requiera motivar esa inobservancia. Ello conlleva que la Administración pueda establecer un calendario de pagos con plazos más tempranos o más tardíos que los sugeridos por aquel. En el primer caso, el problema que puede aparecer es que el obligado tributario aún se encuentre en una situación financiera complicada que le siga impidiendo hacer frente a la deuda, por lo que el problema inicial que motivó la presentación de la solicitud sigue sin resolverse. En el segundo caso, el principal aspecto problemático que se origina es que los intereses de demora que se devenguen van a ser de mayor importe a los que hubiera calculado en obligado tributario al plantear su solicitud. Pues bien, la práctica habitual de la Administración cuando las deudas cuyo aplazamiento o fraccionamiento se pretende no superan los 30.000 euros, es la concesión automática realizada mediante un sistema informatizado que comunica un calendario de pagos predeterminado sin que se haya sometido a valoración en ningún modo la propuesta de calendario contenida en la petición formulada por el obligado tributario. Este sistema abre la puerta a un modo de actuar de la Administración que podría tildarse de contrario a su deber de buena administración y a su sometimiento al interés general. Pues lo que contribuye a cumplir con dichas exigencias es que se produzca el cobro de la deuda tributaria en el plazo más breve posible, y no en provocar, injustificadamente, un aumento de los intereses de demora a satisfacer por los administrados. Por todo ello, creemos que la LGT debería incluir alguna previsión en relación con los plazos máximos que puedan concederse y, sobre todo, que instara a la Administración a tener en cuenta los plazos propuestos por el contribuyente cuando obedezcan a una petición razonable y en función de su situación particular, según quedara esta acreditada con la documentación que se aporte a lo largo del procedimiento.

14. No hay ninguna duda de que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento pueden presentarse tanto respecto de deudas que se encuentren en periodo voluntario de pago como de deudas que ya estén en periodo ejecutivo, en cuyo caso, se establece un límite temporal para la presentación de la solicitud coincidente con el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. En relación con ello, han surgido algunas cuestiones polémicas en torno a la previsión contenida en el apartado 5 del artículo 65 de la LGT, según la cual, formulada la solicitud en periodo ejecutivo, la Administración tributaria «podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento». En una interpretación del precepto eminentemente garantista de sus propios intereses, la Administración se ha creído con potestad para iniciar o continuar con el apremio de la deuda sin siquiera contestar a las peticiones formuladas por los obligados. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha salido al auxilio de estos, declarando que el principio de buena administración obliga a aquella a contestar a las solicitudes correctamente presentadas en periodo ejecutivo antes de dictar la oportuna providencia de apremio (Sentencia de 15 de

octubre de 2020, Rec. 1652/2019). A nuestro juicio, de esta doctrina se desprende que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento constituye una causa de suspensión del procedimiento de apremio que se extenderá hasta que recaiga la correspondiente contestación por parte de los órganos de recaudación, y, como tal, es perfectamente oponible, no solo a una providencia de apremio, sino también a una diligencia de embargo y a un acuerdo de enajenación de los bienes embargados, en su caso.

Reflexiones acerca de la nueva regulación de los recargos por declaración extemporánea regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

15. El nuevo sistema de recargos instaurado establece una diferenciación mes a mes en los porcentajes de los recargos que vayan a exigirse, lo que, desde luego, supone una mejora desde el punto de vista de la proporcionalidad, de cuya falta adolecía, en nuestra opinión, el trato igual que, en la anterior regulación, se daba al contribuyente que se retrasaba siete meses que al que se retrasaba diez, por citar un ejemplo. También aplaudimos la minoración generalizada de los porcentajes exigibles, alejando a la figura del recargo de las teorías doctrinales que le atribuyen cierta naturaleza sancionadora. Pese a ello, consideramos que siguen detectándose algunos defectos en la configuración temporal y porcentual del recargo, en concreto, en relación con el salto que ahora se produce entre el porcentaje del 12 por ciento aplicable cuando el retraso es inferior a doce meses, y el del 15 por ciento, que se atribuye a retrasos iguales o superiores a doce meses. Esta alteración de la secuencia homogénea de incremento del recargo (un punto por mes) nos parece arbitraria y carente de justificación.

16. Uno de los aspectos más destacados de la nueva redacción que se ha dado al artículo 27 de la LGT es el supuesto de exoneración de los recargos que aparece en el segundo apartado del precepto. De entre los requisitos que se exigen para que pueda operar dicha exención, nos ha llamado la atención el contenido en la letra e), según el cual, de la regularización practicada por la Administración no debe derivarse la imposición de una sanción. En particular, resulta difícil conciliarlo con el requisito de la letra a) que exige la presentación de las autoliquidaciones complementarias en el plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación, toda vez que ese mismo plazo es el que se le otorga a la Administración para iniciar el oportuno procedimiento sancionador y para, una vez iniciado, resolverlo. De esta manera, el obligado tributario que quiera acogerse a esta posibilidad de exclusión de los recargos deberá cumplir con las diversas exigencias que se le imponen (presentar las complementarias y efectuar el pago correspondiente a las mismas, no impugnar la regularización de la Administrador ni instar la rectificación de aquellas), sin embargo, queda en manos de la propia Administración que pueda aplicarse efectivamente la exención. Dejando a un lado la dudosa imparcialidad que se desprende de este requisito, entendemos que, en el supuesto de que llegue a imponerse una sanción y la misma sea impugnada por el obligado tributario, los recargos que finalmente se exijan no deberán liquidarse en tanto aquella no se confirme y devenga firme. De otro lado, el

mantenimiento del concepto de requerimiento previo contenido en el primer apartado del artículo 27 de la LGT, que no ha sufrido variación alguna, nos invita a considerar que permanece vigente la doctrina sentada por el Tribunal Supremo que ha venido a declarar que la regularización practicada por la Administración respecto de un periodo concreto de una obligación tributaria tiene la consideración de requerimiento previo en relación con las autoliquidaciones complementarias que el contribuyente presente posteriormente respecto de periodos impositivos distintos de la misma obligación, a fin de adecuarlos a lo dispuesto por la Administración en la regularización efectuada. En tal caso, se excluyen los recargos por no haber espontaneidad, y tampoco se aplican sanciones, en cuanto que se valora la actitud del contribuyente al completar por sí mismo la actuación regularizadora iniciada y no prolongada por la Administración, como podría haber hecho. De acuerdo con lo expuesto, habrá que estarse a la interpretación que los tribunales hagan del nuevo supuesto de exoneración de recargos y ver si la misma afecta o no a la doctrina que acaba de comentarse.

La Administración tributaria tiene la obligación inexcusable de resolver los procedimientos de gestión e inspección dentro los plazos máximos legalmente establecidos, previéndose suficiente a los efectos de entender cumplida dicha obligación la existencia de un intento válido de notificación dentro de dicho plazo.

17. La obligación de resolución expresa a cargo de la Administración tributaria en relación con los procedimientos que le son propios, se reconoce por primera vez con la aprobación de la LDGC en 1998, cuyo artículo 13.1 señalaba que «la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte [...]». En concordancia con ello se establecían, al fin, los más que reclamados plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios que aquella había de observar para cumplir con dicha exigencia, fijándose el plazo de seis meses para los de gestión y el de doce meses para el de inspección. La no sujeción a plazo del procedimiento de apremio se mantenía en los mismos términos. La configuración de este deber fundamental de resolver de forma expresa se culminaría con la promulgación de la LGT de 2003 que incluiría dentro tales plazos máximos la obligación no solo de dictar resolución, sino de notificarla al interesado, dotando al sistema de una mejor seguridad jurídica. En la actualidad, el plazo de duración de los procedimientos de gestión sigue siendo de seis meses (artículo 104.1 LGT), en cuanto al procedimiento de inspección, la Ley 34/2015 modificó los plazos máximos de resolución, estableciendo uno general de dieciocho meses y otro especial de veintisiete meses, que resultará de aplicación cuando concurren las circunstancias específicamente previstas en el artículo 150.1 de la LGT. Del mismo modo, con la LGT de 2003 se dio entrada a la regla de cautela según la cual, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de resolver dentro del plazo por parte de la Administración actuante, se considerará suficiente que se haya producido dentro de dicho plazo un intento válido, aunque infructuoso, del texto íntegro de la notificación (artículo 104.2 LGT). Debe precisarse que, para que esta pauta resulte de aplicación, debe llegar a efectuarse la notificación del acto resolutorio por cualquiera de los medios previstos por

la normativa y que, tanto el intento como la propia notificación, deben cumplir con los requisitos exigidos en materia de notificaciones.

Las normas que se encarguen de regular el cómputo de los plazos máximos de duración de los procedimientos deben ser claras y precisas, de manera que se evite la aparición de interpretaciones contradictorias que puedan originar un escenario de incertidumbre e inseguridad jurídica.

18. El correcto cumplimiento de los plazos establecidos por las normas implica saber cómo contar o computar esos plazos desde un punto de vista jurídico. Para ello debe poder identificarse con total precisión cuál es el día inicial de aquellos, o *dies a quo*, y cuál es el día final, o *dies ad quem*. En el ámbito de los procedimientos tributarios, unas adecuadas reglas de cómputo de los plazos máximos de duración de los procedimientos permitirán a la Administración y a los obligados tributarios conocer de manera inequívoca el tiempo en que aquellos deban desarrollarse, con el propósito, para la primera, de cumplir con su obligación de resolver de manera tempestiva; y, garantizándose a los segundos una actividad administrativa acorde con las exigencias constitucionales de eficacia, sujeción a la legalidad, interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica. Debe puntualizarse que la normativa tributaria, a salvo de algunas indicaciones puntuales, no se ha ocupado de establecer unas reglas para el cómputo de los plazos que deban observarse dentro de su ámbito específico de aplicación, en consecuencia, en dicha tarea de cálculo de los plazos debe acudir a lo previsto por la regulación supletoria, que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7.2 de la LGT, viene conformada por las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común. Por lo que se refiere a las primeras, resultan aplicables las reglas sobre cómputo de los plazos de los procedimientos administrativos contenidas en el artículo 30 de la Ley 39/2015, norma cuya aplicación supletoria a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se deriva también y de manera más específica del artículo 97 de la LGT y de la disposición adicional primera de aquella. Por lo tanto, los plazos tributarios de naturaleza procedimental deberán calcularse conforme a lo dispuesto por dicho artículo 30. En cuanto a los preceptos de derecho común, el artículo 5 del Código Civil, ubicado en su Título Preliminar (lo que, por ende, comporta una vocación de aplicación general a todo el ordenamiento jurídico), establece también una serie de reglas de cómputo de los plazos que hemos considerado aplicables a los plazos que tengan una naturaleza sustantiva y no procedimental, como, a nuestro juicio, son los plazos de presentación de autoliquidaciones y declaraciones o los plazos de prescripción, entre otros.

19. Las directrices dispuestas por el artículo 30 de la Ley 39/2015 pueden resumirse en las siguientes: a) Se excluyen del cómputo los días inhábiles, que son los sábados, los domingos y los declarados festivos; b) los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate (o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo, aunque de esta cuestión nos ocuparemos más adelante); c) los plazos establecidos en meses o años se computarán a partir del día siguiente a aquel en

que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo y concluirán el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento; d) si en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes; y, e) cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. Cabe destacar que la regla de cómputo que se dispone para los plazos señalados por meses o años equivale a la llamada “regla de fecha a fecha”, aunque la norma administrativa optó por eliminar tal expresión (al igual que hiciera su predecesora, la Ley 30/1992, en su artículo 48) y exponer directamente la reiterada jurisprudencia que se había ocupado de aclarar la forma en que la citada regla debía aplicarse, esto es, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la fecha del vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación, así lo expresa el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 9 de mayo de 2008, Rec. 9064/2004 (FJ 3.º). Por su parte, las reglas de cómputo establecidas por el artículo 5 del Código Civil y que se aplican a los plazos sustantivos, son las siguientes: a) en los plazos señalados por días a partir de uno determinado, este se excluye del cómputo, que empezará a contarse a partir del día siguiente; b) los plazos señalados por meses y años se computarán de fecha a fecha; c) cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes; y, por último, d) los plazos se cuentan por días naturales, no excluyéndose de su cómputo los días inhábiles. Como se observa, las principales diferencias entre ambas normas tienen que ver con que para el artículo 5 del Código Civil los días inhábiles no deben excluirse del cómputo, y, por tanto, cuando el último día de un plazo sustantivo finalice en día inhábil no se entenderá prorrogado hasta el primer día hábil siguiente.

20. Se ha sostenido que los plazos para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones son plazos sustantivos que se otorgan a los obligados tributarios para el cumplimiento de una obligación legal que, en términos generales, no implica el inicio de ningún procedimiento tributario por cuanto con dicha presentación no se insta a la Administración a actuar de ninguna manera concreta ni se pretende ver satisfecha ninguna pretensión. Por consiguiente, el cómputo de dichos plazos de presentación debe ajustarse a las reglas establecidas por el artículo 5 del Código Civil que, como acaba de verse, no contempla la prórroga al primer día hábil siguiente en los supuestos en que el último día del plazo establecido coincida con un día inhábil. Sin embargo, se ha constatado que el criterio mantenido por la Agencia Tributaria a la hora de elaborar el calendario del contribuyente es precisamente el contrario, es decir, en tales supuestos se entiende que el último día para la presentación es el primer día hábil siguiente. A nuestro juicio, esta prórroga de los plazos para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones solo estaría justificada si así se estipulara por las normas propias de los diferentes tributos de manera expresa, sin embargo, ello no es así. Solo en el caso del IRPF, la Orden ministerial que cada año se aprueba para la organización de la campaña de renta se ocupa de indicar el día exacto en que finaliza el plazo de presentación, coincidiendo generalmente con el

día 30 de junio, salvo que este caiga en sábado o domingo, en cuyo caso se especifica que el último día será el 2 o el 1 de julio, respectivamente. En este sentido, creemos que si se entendiera per se la aplicabilidad del artículo 30.5 de la Ley 39/2015 no sería necesaria dicha puntualización anual. En atención a lo expuesto, convendría que las normas reguladoras de los diferentes tributos se ocuparan de especificar la prórroga de los plazos de presentación para estos casos, a fin de evitar confusiones innecesarias en este aspecto.

Incoherencias detectadas en la redacción de las normas tributarias que influyen en la determinación del *dies a quo* de los plazos de los procedimientos tributarios y propuestas de mejora.

21. Aunque, tal y como se ha explicado, la normativa tributaria no contempla un sistema general de cómputo de los plazos de los procedimientos, la LGT sí se ha ocupado de indicar cuándo comienzan dichos plazos. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.1 de la LGT, inserto en el Capítulo II relativo a las “normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios” del Título III de la Ley, el plazo máximo de duración de tales procedimientos se contará, en los iniciados de oficio, “desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio”; y, en los iniciados a instancia de parte, “desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación”. De una interpretación literal de esta regla general sobre el comienzo de los plazos, se colige que el día inicial del cómputo es el mismo día en que se recibe la notificación del inicio del procedimiento o en el que entra en el registro el documento pertinente. Sin embargo, existen otros preceptos relacionados con procedimientos específicos en los que el legislador ha utilizado expresiones diversas a la hora de señalar el *dies a quo*. Así, en los procedimientos de devolución iniciados mediante autoliquidación, el plazo comenzará a contarse “desde la finalización del plazo previsto para su presentación” (artículo 125.2 LGT), mientras que, cuando la devolución se derive de la presentación de una solicitud o de una comunicación de datos, el plazo para practicar la misma comenzará a contarse “desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos” (artículo 126.2 LGT). Por su parte, en los procedimientos iniciados mediante declaración, el plazo empezará a contarse “desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración” por la que se reinicie el procedimiento en los supuestos en que este hubiere finalizado por caducidad (artículo 129.1 LGT). Para los procedimientos de inspección, el artículo 150 de la LGT reproduce la regla general del 104.2 al indicar que el plazo se contará “desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio”.

22. Ante este escenario, cabe realizar diferentes interpretaciones. Por un lado, podría considerarse que cada plazo debe iniciarse de acuerdo con lo dispuesto por la normativa específica del procedimiento en cuestión, o, en caso de que esta no se ocupe de tal extremo, se tendrá en cuenta la regla general del artículo 104.2 de la LGT. A tenor de las diversas fórmulas empleadas por la Ley que acaban de reproducirse, ello supondría que cada procedimiento cuente con un sistema de cómputo propio y diferenciado del de los demás, lo que, desde luego, originaría serios problemas de coherencia y de seguridad

jurídica. Por otro lado, en lugar de acoger una interpretación estricta de las diferentes expresiones introducidas por el legislador, podrían reconducirse las mismas a una única regla de inicio del cómputo común a todos los procedimientos. En este caso, habría que decidir qué regla común aplicar, si la que se deduce de la literalidad del artículo 104.2 de la LGT (desde la fecha de notificación o presentación en registro), o la que resulta del artículo 30.5 de la Ley 39/2015 sobre el cómputo de los plazos señalados por meses (desde el día siguiente a la fecha de notificación). Esta última fue la opción seguida por el Tribunal Supremo, aunque en un primer momento consideró inaplicable a los procedimientos de gestión e inspección tributarias las normas sobre cómputo de los plazos procedimentales contenidas en la legislación administrativa, indicando que «el cómputo del plazo ha de producirse aquí desde la comunicación del inicio de las actuaciones hasta la notificación resultante de las mismas, por lo que ha de tomarse como día inicial el mismo día en que se comunica el inicio de las actuaciones y no el día siguiente» (Sentencia de 25 de abril de 2014, Rec. 182/2013). Finalmente, ha rectificado el Alto Tribunal, concluyendo que, por ser la interpretación más acorde con el principio de seguridad jurídica, los preceptos tributarios sobre inicio de los plazos de los procedimientos deben conjugarse con la regla de cómputo de fecha a fecha aplicable a los plazos señalados por meses en los términos expuestos por el artículo 30.5 de la Ley 39/2015, de manera que tales plazos comenzarán a contarse al día siguiente al que tenga lugar la notificación de inicio del procedimiento y finalizarán el mismo día de la notificación en el mes del vencimiento (Sentencia de 4 de abril de 2017, Rec. 2659/2016).

23. En otro orden de ideas, una vez aclarado que el cómputo de los plazos de duración de los procedimientos tributarios empieza a correr al día siguiente a aquel en que se haya recibido la notificación del acuerdo de inicio, debemos acudir a las normas sobre notificaciones para determinar cuándo se entiende producida dicha notificación en aquellos casos en que la misma no llega a producirse de manera efectiva. Por lo que se refiere a las notificaciones electrónicas, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015 dispone que las mismas se entenderán rechazadas «cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido». Según el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos, el plazo de diez días se empieza a contar desde las cero horas del día siguiente al de la puesta a disposición y finaliza a las 24 horas del décimo día, de manera que la notificación se tiene por efectuada el día inmediato posterior al transcurso de los diez días mencionados (Consulta V0257-12). Es decir, el plazo comienza a contarse desde el día siguiente, de acuerdo con la más reiterada jurisprudencia. En cuanto a la notificación en papel, la imposibilidad de practicar la misma puede dar lugar a dos situaciones distintas en las que se entienda realizada: el rechazo de la notificación por el interesado o su representante, o la notificación por comparecencia. En caso de rechazo, dice el artículo 111.2 de la LGT que se tendrá por efectuada la notificación. Hemos considerado que la notificación se entiende realizada el mismo día en que se produce el rechazo, no obstante, denunciemos la falta de precisión de la ley en este sentido. Para los supuestos de notificación por comparecencia, la ley ha sido mucho más minuciosa en su regulación, y ha señalado que el obligado tributario deberá acudir a recoger la notificación a las oficinas de la Administración «en

el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado» (artículo 112 LGT). Como corolario de todo lo indicado, ante la conveniencia de que el texto de la ley sea acorde con la aplicación práctica de las reglas de cómputo contenidas en el artículo 30 de la Ley 39/2015 y con el propósito de homogeneizar las fórmulas utilizadas para indicar el inicio del cómputo de los plazos de los procedimientos tributarios, se propone bien que se haga referencia expresa en todos los supuestos al día después de la notificación, publicación o presentación de los documentos pertinentes, bien que no se diga nada en relación con el día que debe tomarse como punto de partida para el cómputo de los plazos, haciendo valer de manera directa la aplicación supletoria de las reglas de cómputo de la mencionada ley general.

Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración: valoraciones críticas sobre su régimen jurídico.

24. En relación con estos supuestos paralizadores del cómputo de los plazos de los procedimientos tributarios, cabe hacer algunos comentarios. En primer lugar, se ha sostenido la conveniencia de que la regulación íntegra de los mismos se lleve a cabo por la propia LGT, y ello sobre la base de su directa influencia en la determinación del *dies ad quem* de los mencionados plazos. En segundo lugar, la supresión de su aplicabilidad al procedimiento de inspección tras la aprobación de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, ha supuesto que estos periodos de interrupción justificada y de dilaciones resulten de aplicación únicamente a los procedimientos de gestión tributaria, por lo que contribuiría a una mejor sistematización y ordenación del sistema, su desplazamiento desde el Capítulo II sobre normas comunes, hacia el Capítulo III sobre actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, dentro del cual, creemos que su regulación encuentra perfecta cabida en la Sección 1ª donde se contienen las disposiciones generales en relación con los procedimientos de tal naturaleza. De esta manera, también se podría eliminar, pues devendría en innecesaria, la expresa disposición del artículo 150 de la LGT que descarta la operatividad de estos supuestos en las actuaciones inspectoras y que tan engorrosa resulta. En tercer lugar, la utilización del término "interrupción" a estos efectos se revela confusa y equivoca, pues es sabido que la interrumpibilidad es una cualidad propia de los plazos de prescripción, mientras que los plazos de caducidad (naturaleza atribuida a los plazos de los procedimientos de gestión) son susceptibles de suspensión, en consecuencia, habría de valorarse una sustitución de tal concepto por otro equivalente que no estuviera sujeto a interpretaciones ambiguas, como, por ejemplo, el de "paralización" o, directamente, el de "suspensión". Por último, consideramos que el nuevo Título VI de la LGT en el que se regulan las actuaciones administrativas que deban desarrollarse en caso de un posible delito contra la Hacienda Pública justifica que deba suprimirse el supuesto de interrupción contemplado en la letra c) del artículo 103 del RGGI relativo a los casos en que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública, y ello porque, al menos apriorísticamente, el régimen establecido en el citado Título VI implica el desarrollo de actuaciones inspectoras. En

este sentido, proponemos que se prevea de manera expresa que, en los casos en que un órgano gestor aprecie la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública en el desarrollo de un procedimiento de gestión, dé por concluido este mediante la remisión del expediente a la Inspección de los tributos para que, a través del oportuno procedimiento de inspección se desarrollen las actuaciones pertinentes de acuerdo con lo dispuesto en el Título VI de la LGT.

25. Por lo que se refiere a los periodos de interrupción justificada, salvo en los supuestos de fuerza mayor, consideramos que la interrupción se concreta en actuaciones precisas y fácilmente ubicables en el tiempo, como son la remisión de las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a las que se refieren las letras a) y b) del artículo 103 del RGGI; la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente en los casos de indicios de delito contra la Hacienda Pública (letra c), o el planteamiento del conflicto de competencias entre Administraciones ante las Juntas Arbitrales (letra f). Para todos ellos, abogamos por seguir la línea interpretativa de las reglas de cómputo de los plazos que venimos manejando, de manera que el día en que tiene lugar el acto de referencia no entraría dentro de lo que se considera interrupción, y sí lo haría el día en que se recibe la información solicitada o el expediente o la resolución pertinente. A nuestro juicio, esta interpretación es la que resulta menos gravosa para el obligado tributario y la que ofrece mayor garantía de que no se sacan del cómputo días en los que se hubieran podido realizar actuaciones por parte de los órganos de gestión.

26. En lo que a las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración se refiere, deben destacarse dos aspectos. En primer lugar, el supuesto prototípico de dilación lo encontramos en el artículo 104.a) del RGGI, que se refiere a los retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o de requerimientos para la aportación de documentos o información solicitada por la Administración tributaria. Atendiendo a la lógica, para que pueda apreciarse la existencia de un retraso es necesario que previamente se haya fijado un plazo para atender los requerimientos o para comparecer y que dicho plazo se incumpla. El artículo 87.4 del RGGI, dentro de las normas comunes a los procedimientos tributarios, dispone a tales efectos un plazo que no puede ser inferior a diez días, lo que ha sido interpretado por la jurisprudencia en el sentido de que la Administración debe atender a las circunstancias del caso concreto a la hora de otorgar un plazo para el cumplimiento de tal obligación de aportación, que no puede ser inferior a diez días y que deberá ser proporcional al tipo de documentación que se esté solicitando y al volumen de la misma (Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2009, Rec. 399/2015). Dicho de otro modo, no puede considerarse ajustada a derecho la práctica administrativa consistente en otorgar al contribuyente un plazo manifiestamente corto habida cuenta de la complejidad de lo requerido, para luego alegar la concurrencia de dilaciones que alarguen el plazo máximo de duración del procedimiento en beneficio de la propia Administración. En segundo lugar, la jurisprudencia también ha exigido la observancia del principio de proporcionalidad por parte de la Administración a la hora de fijar la duración del periodo de alegaciones cuando la normativa determina un plazo mínimo y uno máximo entre los que aquella tiene discrecionalidad para decidir (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de

septiembre de 2019, Rec. 6276/2017), como hace el artículo 99.8 de la LGT, que señala una horquilla temporal de entre diez y quince días de plazo para el trámite de alegaciones. No obstante, a través del RGGI se ha fijado un plazo de alegaciones concreto y preciso para cada procedimiento, por lo que entendemos que tal doctrina fijada por el Tribunal Supremo no tiene virtualidad en relación con ellos, por cuanto dichas previsiones reglamentarias impiden el juego de la discrecionalidad de la Administración, que se encuentra impelida por estas. Sí hemos creído que, si el órgano de gestión actuante quisiera otorgar un plazo mayor al establecido por el Reglamento porque así lo aconsejaran las circunstancias del caso concreto en atención al mencionado principio de proporcionalidad, al albor de dicha jurisprudencia, en ningún caso podría considerarse que el tiempo otorgado de más tuviera la naturaleza de dilación no imputable a la Administración.

La no sujeción a plazo del derecho de los obligados tributarios a interponer una reclamación económico-administrativa en los casos de desestimación por silencio.

27. Las concretas consecuencias que se originen a raíz del incumplimiento por parte de la Administración de su deber de resolver los procedimientos dentro de los plazos legalmente establecidos van a depender de varios factores. De un lado, de la clase de procedimiento que sea en cuanto a su forma de iniciación, es decir, si se trata de un procedimiento iniciado de oficio o a instancia del obligado tributario. De otro lado, del tipo de efectos, favorables o desfavorables para este, que la resolución de dicho procedimiento sea capaz de producir. Y, por último, de si la normativa específica del procedimiento en cuestión se ha ocupado de establecer de manera expresa un régimen de actos presuntos aplicable al mismo, o si, por el contrario, deben observarse las reglas generales de aplicación supletoria sobre el silencio administrativo dispuestas por el artículo 104 (apartados 3 y 4) de la LGT. En particular, la desestimación por silencio administrativo se entiende producida en relación con aquellos procedimientos tributarios iniciados por los contribuyentes de los que puedan derivarse efectos favorables, como pueden ser, entre otros, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución o el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado. En estos casos, la falta de notificación de la resolución expresa en plazo determina que el contribuyente que los hubiera instado pueda entender desestimadas sus pretensiones de cara a una posible impugnación. En este sentido, el criterio mantenido por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo ha sido que no puede someterse a plazo la eventual reclamación económico-administrativa que el obligado tributario quiera interponer contra la desestimación presunta, lo que significa que, producidos los efectos del silencio negativo, aquel podrá deducir la correspondiente reclamación en cualquier momento o esperar a la resolución expresa que, en todo caso, la Administración está obligada a notificar, aun cuando haya transcurrido el plazo previsto para ello (Entre otras, sentencias del Tribunal Constitucional 188/2003, de 27 de octubre y 220/2003, de 15 de diciembre, y del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004, Rec. 30/2003). Esta jurisprudencia motivó que en la reforma operada por la Ley 34/2015 se modificaran los artículos 235.1 y 240 de la LGT, que, de manera expresa, sujetaban a plazo la

interposición de las reclamaciones económico-administrativas en los casos de desestimación por silencio, y la impugnación de las mismas cuando no eran resueltas en plazo, respectivamente. La fundamentación última que subyace a esta doctrina es la protección del principio constitucional de tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción y, en consecuencia, la necesidad de la tramitación del procedimiento económico-administrativo como paso previo a la vía judicial. Ello ha supuesto que, debido a su carácter meramente potestativo, el recurso de reposición no se vea alcanzado por la jurisprudencia comentada, sin embargo, nos parece en cierto modo incongruente que, ante la falta de resolución en plazo de un procedimiento tributario, no corra plazo alguno para interponer una reclamación económico-administrativa, pero sí para este último. Sostenemos a estos efectos, que también resultaría justificado no sujetar al plazo de un mes la presentación del recurso de reposición en estos casos de desestimación por silencio.

Algunas reflexiones en torno al régimen temporal dispuesto para los procedimientos de gestión tributaria: la falta de previsión legal de una ampliación de los plazos y de supuestos de interrupción injustificada de las actuaciones de gestión, y los supuestos de concatenación de procedimientos.

28. Se ha destacado que en relación con los procedimientos de gestión tributaria no se prevén ciertos aspectos que sí se han contemplado en la regulación del procedimiento inspector. Por un lado, la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración de aquellos mediante el acuerdo motivado de la Administración no ha sido recogida para ninguno de los procedimientos de gestión por su normativa específica, sin embargo, ello no significa que el legislador no pueda incluir en esta tal opción. Las normas generales sobre los procedimientos de aplicación de los tributos no dicen nada acerca de la ampliación de los plazos, lo que, a nuestro juicio, debe interpretarse como una falta de prohibición a estos efectos, de manera que si en la regulación propia de un procedimiento se previera tal posibilidad de ampliación la misma resultaría perfectamente ajustada a Derecho, siempre y cuando, eso sí, se contuviera en una ley formal. Un ejemplo de esta situación que se plantea la encontramos en la redacción original del artículo 150.2 de la LGT, cuando contemplaba para el procedimiento inspector la ampliación del plazo máximo de duración de doce meses por otro periodo de hasta doce meses adicionales. De todos modos, no parece previsible que vaya a llevarse a cabo una nueva regulación de los plazos de los procedimientos de gestión en este sentido, toda vez que esta ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras que acaba de mencionarse ha sido suprimida tras la reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015 debido a la alta conflictividad que generaba su utilización por parte de la Administración.

29. Otro de los aspectos no incluidos en la regulación de los procedimientos de gestión ha sido el de los supuestos de interrupción injustificada por causa imputable a la Administración. En sede del procedimiento inspector, hasta la reforma de 2015, el artículo 150 de la LGT disponía que la paralización de las actuaciones sin causa justificada por más de seis meses originaba la pérdida del efecto interruptor de la prescripción de las actuaciones que se hubieran llevado a cabo hasta ese momento. Esta medida obligaba a

la Administración a ser constante en sus actividades de comprobación e investigación, lo que favorecía el cumplimiento de los principios de eficacia y de buena administración por parte de aquella y garantizaba el respeto al derecho de los obligados tributarios a un procedimiento sin dilaciones indebidas. Del mismo modo que ahora debe criticarse la supresión de este elemento en el nuevo régimen instaurado por la actual redacción del artículo 150 de la LGT, defendemos la oportunidad de su incorporación a la regulación de los procedimientos de gestión.

30. Por último, se ha visto cómo para los diferentes procedimientos de gestión se prevé su finalización con motivo del inicio de otro procedimiento de distinta naturaleza y de mayor intensidad comprobadora. Esta concatenación de procedimientos ha planteado ciertos problemas en relación con el tiempo total durante el que el obligado tributario vaya a verse afectado por la actividad comprobadora e investigadora de la Administración, pues la ley no se ha ocupado de establecer ningún tipo de límite de orden temporal a estos efectos. En consecuencia, los distintos procedimientos que se sucedan van a poder desarrollarse a lo largo de todo el plazo máximo de duración previsto para los mismos, lo que, a nuestro juicio, puede originar que se produzcan situaciones poco respetuosas con los derechos de los contribuyentes. Por ello, consideramos que corresponde al legislador hacer las previsiones legales oportunas que impidan la aparición de estas situaciones en las que, al fin, la actividad administrativa se alargue de manera no justificada. Una de las soluciones que se ha propuesto ha sido la regulación de un único procedimiento de gestión que contara con un plazo máximo de resolución de seis meses, en el que el órgano competente, pudiera realizar, según las circunstancias de cada caso y en el seno de la fase de tramitación, actuaciones de cotejo, de comprobación propiamente dicha o, en su caso, remitir las actuaciones a los órganos de inspección cuando ello fuera necesario. Otra posibilidad sería la de introducir una limitación temporal en estos supuestos de interrelación de procedimientos, de manera que, desde que se notificara al obligado tributario el inicio del primero de aquellos que se desarrollasen, hasta la notificación de la resolución que ponga fin al último procedimiento no pudiera transcurrir más de un tiempo que estuviera predeterminado de forma expresa por la ley.

El plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda en los casos en que se hubiera solicitado el aplazamiento o fraccionamiento se inicia con el fin del periodo voluntario, con independencia de los “pagos parciales” que lleguen a aprobarse.

31. El artículo 67.1.b) de la LGT señala como el día inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la administración a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago del periodo voluntario. Siendo una de las situaciones más frecuentes que pueden darse en relación con el pago de las deudas tributarias el que las mismas se encuentren aplazadas o fraccionadas, nos parece justificado plantearnos si la regla general que acaba de mencionarse puede aplicarse de manera directa a tales supuestos o si, por el contrario, deben realizarse algunos ajustes para adaptarla a los mismos. La cuestión tiene relevancia en relación con las solicitudes que se formulan en periodo voluntario de pago. De manera

apriorística, puesto que la concesión de un aplazamiento o de un fraccionamiento supone autorizar al obligado a que ingrese la deuda más tarde, se entiende que con ello se produce un alargamiento del periodo voluntario de pago hasta la fecha del aplazamiento o de las diferentes fracciones concedidas, de manera que, si no se efectuara el pago entonces, al día siguiente se iniciaría el cómputo del plazo de prescripción, coincidiendo con el inicio del periodo ejecutivo. En este sentido, puesto que, efectivamente, la LGT indirectamente hace coincidir el inicio del plazo de prescripción con el del periodo ejecutivo, entendemos que debe atenderse a lo dispuesto por el artículo 54 del RGR que se ocupa de señalar cuándo se inicia dicho periodo en función de los incumplimientos que se produzcan por parte del obligado tributario de los nuevos plazos de pago. Siguiendo este planteamiento, en los casos de fraccionamiento, la falta de pago en plazo de algunas de las fracciones originaría un desdoblamiento del plazo de prescripción, pues este se iniciaría únicamente respecto de una parte de la deuda total, la impagada. Tal escenario ha sido rechazado por el TEAC, que en su Resolución de 7 de abril de 2005 fijaba criterio para estos supuestos de fraccionamiento de la deuda en el sentido de que la deuda que se aplaza o fracciona es única, con independencia de los “pagos parciales” que se aprueben, y, en consecuencia, «en los casos de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento del pago, se aplicará la prescripción de la acción de cobro, aplicando las normas generales que regulan dicha institución, con independencia de cómo se efectúe el pago del mismo, no alterando el cómputo de los plazos, que se iniciará desde que finalice el plazo de pago en voluntaria, y se interrumpirá, entre otros, con cada uno de los pagos parciales-aplazados». Aunque compartimos la solución alcanzada por el TEAC, entendemos que no es eso lo que se infiere de la conjugación del artículo 67 de la LGT con el 54 del RGR, por lo que creemos necesario que tal conclusión se recoja de manera expresa en la normativa para evitar futuras confusiones.

La declaración de fallido del deudor principal como presupuesto de hecho determinante para el inicio del plazo de prescripción del derecho a exigir el cobro de los responsables subsidiarios.

32. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 67.2 de la LGT, el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario se cuenta desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios, si los hubiera. Esta previsión adolece de dos defectos fundamentales: el primero, que puede que entonces no se haya producido la declaración de fallido del deudor principal, que, como es sabido, es requisito indispensable para que la Administración pueda dirigir su acción de cobro contra el responsable subsidiario; el segundo, la dificultad de identificar dicha “última actuación recaudatoria”, habida cuenta de que los órganos de recaudación se encuentran habilitados a reanudar las actuaciones siempre que tengan noticias de una solvencia sobrevenida del deudor. En nuestra opinión, y de acuerdo con el principio de la *actio nata*, el cómputo del plazo de prescripción debería iniciarse con la mencionada declaración de fallido del deudor principal, pues se trata de una única actuación cierta y fácilmente posicionable en el tiempo, y, además, con ello se garantizaría que la Administración contase con la totalidad del plazo cuatrienal que la Ley le otorga para exigir el pago al responsable.

Dudas suscitadas en torno al criterio manifestado por el Tribunal Supremo en relación con el inicio del plazo de prescripción de derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en los casos de incumplimiento del plazo de reinversión en una nueva vivienda habitual en el IRPF.

33. El efectivo funcionamiento de la prescripción en relación con aquellos beneficios fiscales cuyo derecho se consolida en un momento posterior al de su aplicación requiere una interpretación de las reglas sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a regularizar la situación del obligado tributario que tenga en cuenta el lapso temporal transcurrido entre el ejercicio del derecho y su real adquisición. En este sentido, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre ello en diferentes ocasiones y siempre lo ha hecho desde la óptica de la regla de la *actio nata*, buscando el momento a partir del cual la Administración estaba en posición de comprobar el efectivo cumplimiento de los requisitos sobre los que pendía la consolidación del derecho al beneficio en cuestión.

34. En su Sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec. 2812/2017), el Alto Tribunal resolvía un asunto en el que se cuestionaba el momento en que debía entenderse iniciado el plazo de prescripción de la facultad administrativa de regularización en relación con la comprobación del incumplimiento de la reinversión en plazo a la que se supedita la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF. La doctrina que establece el Tribunal Supremo al respecto es la siguiente: «Para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación el dies a quo, comienza, desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 RIRPF, si es presentada por el contribuyente o bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento, si este día es posterior al antes señalado o en los casos en los que no se ha producido ninguna regularización». A nuestro juicio, el plazo de prescripción debería iniciarse, en todo caso, el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produce el incumplimiento (que sería el segundo año desde la transmisión de la primera vivienda habitual), pues ese mismo plazo es el que se concede al contribuyente para que presente la autoliquidación complementaria mediante la que, en su caso, deba declarar la ganancia patrimonial que hubiera dejado de estar exenta. Antes de esa fecha la Administración no puede entrar a comprobar si se ha cumplido o no con la exigencia de reinversión pues ello impediría a aquel la regularización voluntaria de su situación, dentro de los márgenes que las normas le conceden, con la consecuencia favorable de que le resulte de aplicación el sistema de recargos del artículo 27 de la LGT, en lugar de la imposición de sanciones.

Los plazos de prescripción son plazos de naturaleza sustantiva para cuyo cómputo debe acudirse a lo establecido por el artículo 5.1 del Código Civil, que, en relación con los plazos señalados por años, dispone la regla de cómputo de fecha a fecha sin que deban excluirse los días inhábiles.

35. En la determinación del *dies ad quem* de los plazos de prescripción, debe atenderse a la regla de cómputo de fecha a fecha establecida por el artículo 5.1 del Código Civil y la jurisprudencia interpretativa de la misma. De esta manera, el día final del plazo coincidirá con el ordinal del día de referencia (por ejemplo, último día del plazo de presentación de una autoliquidación) en el año del vencimiento. El problema surge cuando ese último día del plazo de prescripción coincida con un día inhábil, pues de acuerdo con el precepto citado, en el cómputo de los plazos sustantivos no se excluyen los días inhábiles, lo que significa que, en tales casos, no puede entenderse prorrogado el plazo hasta el inmediato hábil siguiente. Esta prórroga de los plazos es una característica propia de los plazos procedimentales, pues así viene contemplada para estos por el artículo 30 de la Ley 39/2015. Ahora bien, teniendo en cuenta que el ejercicio de los derechos sujetos a plazos de prescripción se lleva a cabo a través de los procedimientos tributarios, cuyos plazos lógicamente se someten a las reglas de cómputo de la Ley 39/2015, resulta razonable concluir con el mismo criterio expresado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de abril de 2009, respecto de la manera en que deben conciliarse las reglas sobre cómputo de los plazos sustantivos y las de los plazos procesales (que, del mismo modo que los procedimentales, prevén la prórroga de los plazos al primer día hábil siguiente), cuando para el ejercicio de un derecho material sometido a plazos civiles se precisa de una acción procesal sometida a plazos procesales. Según la sentencia, en estos supuestos, cuando el último día del plazo para el ejercicio de la acción o derecho sea inhábil, puesto que la actuación que debe realizarse tiene carácter procesal, se admite que la misma se lleve a cabo el día hábil siguiente al del vencimiento del plazo sustantivo. Por tanto, cuando el *dies ad quem* del plazo de prescripción coincida con un día inhábil, la Administración podrá iniciar un procedimiento el primer día hábil siguiente a aquel sin que pueda considerarse prescrito el derecho que se ejercita.

36. En cuanto a cuándo debe entenderse iniciado el nuevo plazo de prescripción que se reinicia con motivo de la concurrencia de una causa de interrupción, se han sostenido dos posibles opciones. Por un lado, que el día inicial del nuevo plazo es el mismo día en que se produce la interrupción; por otro, que dicho día inicial es el día siguiente a aquel. En nuestra opinión, defendemos esta segunda posibilidad, ya que con ella se mantiene la misma línea que lo dispuesto por el artículo 67 para la determinación del día inicial del cómputo, y, a mayor abundamiento, resulta perfectamente acorde con la regla de cómputo de fecha a fecha establecida por el Código Civil y aceptada por la jurisprudencia.

El plazo especial de veintisiete meses de duración del procedimiento de inspección tributaria: la conveniente preservación de la exigencia de motivación tanto para su aplicación inicial como para la ampliación del plazo en los supuestos en que las circunstancias que lo justifican se revelen tras el comienzo de las actuaciones.

37. La nueva configuración del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras originada a raíz de las modificaciones incorporadas al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, ha venido a eliminar la posibilidad de que el actuario acordara de manera motivada la ampliación de dicho plazo máximo en los casos en que se apreciara una especial complejidad. En sustitución de este sistema, se ha

establecido un plazo especial de veintisiete meses de duración que resultará de aplicación a aquellos procedimientos en los que se den alguna de las dos circunstancias previstas por el apartado primero del mencionado precepto, a saber, que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas (esto es, 5.700.000 euros); o que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Se trata de dos situaciones completamente objetivas cuya concurrencia deriva automáticamente en la aplicación del plazo especial. Para ello, únicamente se exige a la Inspección que, en la comunicación del inicio del procedimiento que se notifique al contribuyente se haga constar de manera expresa el plazo aplicable a dicho procedimiento, si el normal de dieciocho meses, o el extendido de veintisiete. A nuestro juicio, aunque la objetivación de las circunstancias mencionadas parece descartar la necesidad de motivación, creemos conveniente que la Administración no se limite solo a comunicar la aplicación del citado plazo especial, en su caso, sino que también debe, al menos, mencionar la concreta causa legal en la que se fundamenta dicha aplicación. Y ello porque, aunque no se contemple por la actual normativa un procedimiento contradictorio a estos efectos, con esta indicación podría solventarse un eventual error en la apreciación de dichas causas por parte de la Inspección, al estar el obligado tributario en posición de poder advertirle de dicho error al principio del procedimiento, evitando la aplicación de un plazo mayor al que realmente corresponda, con las graves consecuencias que ello pudiera generar para el devenir del procedimiento si la Administración sobrepasara el plazo máximo de duración.

38. Por otro lado, el artículo 150.2 de la LGT prevé la aplicación del plazo de veintisiete meses aun cuando las mencionadas circunstancias se aprecian durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras. En relación con ello destacamos dos aspectos. En primer lugar, la expresión “se aprecien” que utiliza la norma tiene una connotación subjetiva que resulta contraria a los principios inspiradores de la actuación administrativa de buena administración y de interdicción de la arbitrariedad, pues de su literalidad se desprende que esta ampliación del plazo pueda originarse en caso de una apreciación tardía de las circunstancias por parte de la Administración. Por consiguiente, creemos que la mencionada expresión debe interpretarse en el sentido de que las circunstancias “se pongan de manifiesto”, haciendo ver que se trata de aquellos casos en que su apreciación por parte de la Inspección no pudo producirse antes porque las mismas no habían concurrido y no por una actuación poco diligente de aquella. En segundo lugar, abogamos por el total mantenimiento de la vigencia de la doctrina del Tribunal Supremo que, en interpretación de la anterior normativa, exigía que el acuerdo de ampliación del plazo se hubiera notificado al obligado tributario antes de que finalizara el plazo inicial de doce meses. De acuerdo con ello, la comunicación que la Inspección debe remitir al obligado tributario informándole de la aplicación del plazo especial deberá producirse, en todo caso, antes de que finalice el plazo de dieciocho meses inicial.

Algunas consideraciones en relación con el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector y las diferentes causas de paralización del mismo previstas por la Ley General Tributaria.

39. El plazo de duración del procedimiento inspector empieza a contarse desde el día siguiente al de la notificación del acuerdo de inicio de las actuaciones al obligado tributario (Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2017). Esta regla no varía aun cuando se den algunas circunstancias especiales que pudieran aconsejar el adelanto del *dies a quo*, como son, por un lado, la existencia de un requerimiento previo de información notificado al obligado tributario con anterioridad al inicio de un procedimiento de inspección en el que se le hubiera solicitado la aportación de cierta información con trascendencia tributaria que, posteriormente, hubiese sido utilizada en el desarrollo de aquel procedimiento (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019); y, por otro, las actuaciones de la Inspección dirigidas a obtener la pertinente autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario realizadas con carácter previo a la comunicación formal de inicio del procedimiento (Sentencia de 7 de julio de 2020). No obstante, en relación con la primera de las situaciones planteadas, sí ha dejado una puerta abierta el Tribunal Supremo a que pueda retrotraerse el inicio del procedimiento a la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de información, cuando el mismo recaiga sobre el mismo objeto que el ulterior procedimiento inspector que se inicie, siempre que pueda acreditarse que la Inspección ha querido incurrir en un fraude de ley porque con los requerimientos previos se hubiera pretendido burlar la limitación temporal a la que se sujetan las actuaciones inspectoras.

40. En lo que atañe a la posibilidad de que el plazo del procedimiento se desagregue en dos, con motivo de la afectación parcial de las causas de suspensión que puedan concurrir, debemos declarar nuestra discrepancia con esta solución de dudosa efectividad que sale al paso de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, en relación con el anterior régimen de interrupciones y dilaciones, exigía, en beneficio de los intereses del contribuyente, una auténtica paralización de las actuaciones por parte de la Administración para que operara la exclusión de los días en que concurrieran aquellas del cómputo del plazo máximo de duración. A nuestro juicio, si la causa de suspensión solo afecta a una parte del objeto del procedimiento, pudiendo la Inspección continuar normalmente con las actuaciones respecto de otras obligaciones, periodos o elementos, sencillamente, no puede decirse que exista tal suspensión, y carece de todo sentido que se paralice el contador del tiempo del procedimiento. Este complejo sistema de desagregación de los plazos, que permite incluso que se dicte liquidación respecto de la parte no afectada, a todas luces conduce sino a un engorroso escenario en el que deban atenderse a una diversidad de plazos máximos de duración, que, a su vez, pueden paralizarse de manera autónoma e independiente, lo que, en nuestra opinión, supone un grave atentado contra el principio de seguridad jurídica.

41. Según el artículo 150.1 de la LGT el plazo de duración del procedimiento de inspección podrá extenderse con motivo de la concesión de los llamados días de cortesía, en los que la Administración no podrá realizar actuaciones con el obligado tributario (sí con terceros), y en los casos en que se produzcan ciertos retrasos por parte de aquel en la aportación de la documentación requerida por la Inspección. Estos retrasos constituyen el prototipo de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración que, hasta 2015, se tenían en cuenta para el cómputo del plazo de las actuaciones

inspectoras. En la nueva regulación se configuran como supuestos de extensión, estableciéndose unos presupuestos fácticos detallados cuya concurrencia dará lugar a que se produzca dicha extensión del plazo máximo de duración de manera automática. Es decir, una vez más y en línea con la tónica general de la reforma de 2015, se recurre a la objetivación de las causas influyentes en el cómputo de los plazos con el fin de evitar la aparición de controversias entre la Administración y los contribuyentes. Pese a ello, no descartamos la aplicabilidad de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a los supuestos de dilación por causas no imputables a la Administración, según la cual, solamente cabe imputar dilaciones al obligado tributario como consecuencia del retraso en la aportación de la documentación requerida por la Administración tributaria cuando quede acreditado que con tal comportamiento se obstruyan las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas y se aprecie un verdadero retraso o entorpecimiento de la labor inspectora. En relación con los supuestos de extensión que venimos comentando en casos de aportación tardía de documentación, nos ha surgido también la duda de si sería posible la compatibilidad entre ellos en un mismo procedimiento. Desde nuestro punto de vista, tal posibilidad debe ser rechazada por el riesgo que comporta de que se produzca un alargamiento excesivo del plazo, en consecuencia, creemos que sería conveniente una previsión legal expresa que prohibiera el encadenamiento de distintos periodos de extensión.

42. Merecen un último comentario en relación con el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, los supuestos de notificación tácita de la liquidación que se prevén en los casos de actas con acuerdo o actas de conformidad. La LGT dispone que la liquidación con que se ponga fin al procedimiento se tendrá por producida y notificada en los términos de la propuesta formulada en el acta, transcurrido un plazo de diez días o de un mes, respectivamente, desde la formalización del acta, siempre que en ese plazo no se hubiera efectuado la notificación con alguno de los extremos indicados en la norma. Tradicionalmente, los mencionados periodos de diez días y de un mes habían sido computados desde el día siguiente a la firma del acta, y determinando que el día en que se tenía por notificada la liquidación era el último de los diez días o del mes. Sin embargo, la modificación introducida por el Real Decreto 1070/2017 en los artículos 186.7 y 187.3 del RGGI, relativos a las actas con acuerdo y a las actas de conformidad, respectivamente, han provocado un cambio de criterio en este asunto. Estos preceptos disponen expresamente que si la notificación no se produce en el plazo citado (diez días o un mes), “la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta”. De esta forma, la fecha en que se entienda notificada la liquidación se retrasa -a juicio de la doctrina mayoritaria, de manera injustificada- en un día con respecto a la forma de cálculo que venía empleándose. En cualquier caso, destacamos que los nuevos preceptos reglamentarios son perfectamente claros, y permiten situar de manera precisa e inequívoca el día en que van a tenerse por notificadas las liquidaciones, lo que, en cualquier caso, merece una valoración positiva desde la óptica de la seguridad jurídica.

La consecuencia fundamental que se deriva de la falta de cumplimiento por la Inspección del deber de resolver el procedimiento en el plazo legalmente previsto es

que no se tenga por interrumpida la prescripción con las actuaciones desarrolladas. La eficacia interruptiva de la reanudación de las mismas ha sido supeditada por el Tribunal Supremo al cumplimiento de una serie de requisitos.

43. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de gestión, no determinará su caducidad, sino que el mismo debe continuar hasta su efectiva terminación con la notificación de la liquidación. Pese a que no se produzca la caducidad del procedimiento inspector, la falta de resolución en plazo sí implicará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, lo que puede conllevar que alguna o algunas de las obligaciones tributarias que estaban siendo objeto de comprobación se extingan por prescripción, y, que, por tanto, la Administración no pueda ya regularizarlas. No obstante, la Administración deberá continuar con el procedimiento respecto de aquellas para las que no se haya consumado la prescripción. Ahora bien, en esta reanudación de las actuaciones inspectoras, si se pretende que las mismas vuelvan a tener eficacia interruptiva del plazo de prescripción, la Inspección deberá observar una serie de requisitos señalados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en interpretación del párrafo segundo del artículo 150.6.a) de la LGT. En este sentido, la Inspección deberá dictar un acuerdo formal de reanudación, en el que se ponga de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos y en el que se indiquen los objetos y periodos a los que irá referido el nuevo procedimiento. Esta doctrina reiterada del Tribunal Supremo ha sido completada por la Sentencia de 10 de julio de 2019, que, aunque con unas formas cuestionables, ha añadido un plus seguridad jurídica a la misma al exigir que, sobrepasado el plazo de duración, además de la reanudación formal de las actuaciones en los términos indicados, se declare la caducidad del procedimiento de forma expresa. En nuestra opinión, esta declaración expresa de caducidad de la que habla el Alto Tribunal debe entenderse en el sentido de que deba reconocerse de manera explícita por la Inspección que se ha producido un incumplimiento del plazo, pues la Ley es tajante cuando excluye del ámbito del procedimiento de inspección la terminación por el juego de la caducidad.

La aplicación analógica al nuevo artículo 150.7 de la Ley General Tributaria de la jurisprudencia del Tribunal Supremo interpretativa de la redacción original del artículo 150.5, a pesar de las modificaciones legislativas introducidas por la Ley 34/2015.

44. Como es sabido, la anulación de una liquidación puede producirse por motivos formales, en cuyo caso, la resolución anulatoria debe ordenar la retroacción de actuaciones al momento en que hubiera tenido lugar el defecto procedimental para su subsanación; o, por motivos de fondo, dictándose un acto de ejecución que deba acatarse por el órgano que productor de la liquidación anulada. El artículo 150.5 de la LGT, en su redacción originaria, establecía que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo aplicable o en seis meses, si aquel período fuera

inferior. A pesar de la literalidad del precepto, el Tribunal Supremo asumió que el mismo resultaba de aplicación no solo en los casos de retroacción de actuaciones propiamente dichos, sino también respecto de los actos de ejecución derivados de la anulación de una liquidación por motivos materiales. Esta interpretación del Alto Tribunal se fundamentaba en tres motivos: en primer lugar, en que la LGT no indicaba nada acerca de cómo debía procederse en los casos en que una liquidación de la Inspección resultara anulada por razones sustantivas; en segundo lugar, en que el artículo 150.5 no excluía de manera expresa a estos actos de ejecución de su ámbito de aplicación; y en tercer lugar, en que no estaba justificado un trato diferenciado de ambos supuestos, lo que, por razones de seguridad jurídica y coherencia, obligaba a concluir que, efectivamente, el mencionado precepto también debía observarse respecto de los actos de ejecución.

45. La reforma operada por la Ley 34/2015 incorporó a la LGT una serie de modificaciones relacionadas con el supuesto de hecho que está siendo comentado. Por un lado, el nuevo artículo encargado de su regulación es el 150.7, cuya letra dice: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior». Es decir, se añade la expresión “aprecie defectos formales”. Por otro lado, se agregaron dos nuevos párrafos al artículo 239.3 de la LGT, que ahora dispone que «los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes». De esta manera, la LGT se ocupa de regular cómo debe actuarse respecto de los actos resultantes de la ejecución de una resolución que anule una liquidación por razones de fondo. Como puede observarse, con estas modificaciones parece que el legislador quiera escabullirse de la jurisprudencia del Tribunal Supremo a que acabamos de referirnos, sin embargo, el TEAC ha considerado que las mismas no han sido suficientes para alcanzar tal propósito, y en su Resolución de 21 de mayo de 2019, ha declarado que aquella jurisprudencia sigue siendo perfectamente aplicable al nuevo artículo 150.7 de la LGT, por lo que siguen subsumiéndose en el mismo no solo los supuestos de retroacción de actuaciones, sino también los actos de ejecución derivados de resoluciones anulatorias por defectos materiales de la liquidación.

BIBLIOGRAFÍA

AGUDO GAVILAN, M.: “Reflexiones sobre la prescripción tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 2 (2012).

ALMUDÍ CID, J.M.: “Recargos por declaración extemporánea relacionados con la regularización administrativa de un periodo impositivo anterior: ¿un nuevo paso atrás en las garantías del contribuyente?” *FiscalBlog* (2021). Consultado en <http://fiscalblog.es/?p=6546> el 2 de noviembre de 2021.

ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1984.

ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: *Manual de Procedimientos Tributarios*. Santillana. Madrid, 1968.

ARZOZ SANTISTEBAN, X.: *El silencio administrativo: Análisis constitucional y administrativo*. Wolters Kluwer. Madrid, 2019.

BANALOCHE PÉREZ, J.: “Salvar el Derecho II: La Resolución”. *Impuestos*, núm. 23-24 (2011).

BARRERO RODRIGUEZ, C. (Coord.): *Lecciones de Derecho administrativo. Parte General*. Tecnos. Madrid, 2019.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J.: “La cobertura constitucional del deber de autoliquidación”. *Impuestos*, núm. 2 (1998).

BERTRÁN GIRÓN, M.: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión actualizado con Reglamento de gestión e inspección tributaria de 2007*. Thomson Aranzadi. Cizur Menor, 2008.

BOKOBO MOICHE, S.: “La naturaleza jurídica de los recargos tributarios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria”. *Impuestos*, núm. 1 (2000).

BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1983.

BOSCH CHOLBI, J. y URIOL EGIDO, C.: “Matizaciones a la imposición automática del recargo por presentar, extemporánea pero espontáneamente, una declaración tributaria o una autoliquidación con ingreso”. *Tribuna Fiscal*, núm. 242 (2010).

BURLADA ECHEVESTE, J.L.: “Plazo de las actuaciones inspectoras”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 1 (2021).

CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2016.

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

CALVO ORTEGA, R.: “Aplazamiento y fraccionamiento del pago”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Los nuevos reglamentos tributarios*. Thomson-Civitas. Cizur Menor, 2006.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de derecho financiero. Derecho tributario I (Parte General)*. Thomson-Civitas. Madrid, 2012.

CALVO VERGEZ, J.: “El plazo de duración de las actuaciones inspectoras tras la reforma de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre”. *Documentos-IEF*, núm. 13 (2016).

CAÑIZARES PACHECO, C. y PARIENTE ARAQUE, C.: “Limitaciones a la duración de las actuaciones inspectoras e interpretación conforme con el principio constitucional de seguridad jurídica. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2016 (Recurso de Casación 1591/2015)”, en GÓMEZ-BARREDA, R. y TEJADA, R. (Coord.): *2017 Práctica fiscal para abogados*. La Ley, Madrid, 2017.

CARBAJO VASCO, D.: “La reciente modificación parcial de la Ley General Tributaria. Una reforma insuficiente”. *Documentos-IEF*, núm. 13 (2016).

CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en MARTÍN-RETORILLO, S y MARTÍNEZ LAFUENTA, A. (Dir.): *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1987.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “Derechos y garantías en el procedimiento de inspección”, en ALVAREZ ARROYO, F. (et al): *Derechos y garantías de los contribuyentes (estudio de la nueva Ley)*. Lex Nova. Madrid, 1998.

CHICO DE LA CAMARA, P. (et al) (Dir.): *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Civitas Thomson Reuters. Cizur Menor, 2010.

CUBERO TRUYO, A.: “Una manifestación de inseguridad jurídica: las incongruencias entre el régimen jurídico material y el *nomen iuris*”. *Impuestos*, núm. 1 (1997).

CUBERO TRUYO, A.: “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, en ESCRIBANO LÓPEZ F. (Coord.): *Derecho Financiero Constitucional: Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*. Civitas. Navarra, 2001.

CUBERO TRUYO, A.: “Advertencia sobre la modificación del plazo de presentación de la liquidación del IVA del mes de julio (el plazo finaliza el 20 de agosto en lugar del 20 de septiembre)”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 889 (2014).

CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNARDEZ, L.: *Las claves de los procedimientos tributarios. Este libro está basado en supuestos no reales: series de televisión*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2020.

DE ACUÑA REIG, J.L.: “Plazo de las actuaciones inspectoras”, en HUESCA BOADILLA, R. (Dir.): *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. La Ley. Madrid, 2007.

DE LA NUEZ SANCHEZ-CASADO, E. (et al): *El estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*. Aranzadi. Pamplona, 1998.

DE PABLO VARONA, C.: “Plazo de las actuaciones inspectoras”, en MERINO JARA, I. y CALVO VÉRJEZ, J. (Coord.): *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Huygens. Barcelona, 2016.

DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Ariel Derecho. Barcelona, 1995.

DÍEZ-OCHO AZAGRA, J.M.: “Novedades relativas al procedimiento inspector y al régimen sancionador tributario introducidas, respectivamente, por los Reales Decretos 1070/2017 y 1072/2017”, *CEF.-Fiscal Impuestos*, consultado el 23/02/2022 en <https://www.fiscal-impuestos.com/modificaciones-reglamentarias-procedimiento-inspector-sancionador-ayudas-estado-delitos-hacienda-publica-1070-2017-1072-2017.html>

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La reforma puntual de los Reglamentos de desarrollo de la LGT de 2003 y de su parcial modificación de 2015: un comentario de urgencia”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 177 (2018).

ESCUÓN PALOP, C.: *Curso de Derecho Administrativo. Parte general*. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2011.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”. *Carta Tributaria*, núm. 61 (1992).

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 7 (2007).

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La aplicación del silencio administrativo en el Derecho tributario”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, MA. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Thomson Reuters-Aranzadi. Pamplona, 2010.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant Lo Blanch. Madrid, 2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La prescripción tributaria (Nueva regulación)”. *Instituto de Estudios Fiscales. Documentos*, núm. 13 (2016).

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (et al): *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2019.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?” *Revista Española de Derecho Financiero*, 185 (2020).

FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*. La Ley. Madrid, 1992.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Los ingresos fuera de plazo, ¿clausulas penales no sancionadoras?” *Quincena Fiscal*, núm. 21 (1995).

FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental de Derecho Tributario: la reserva de ley”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104 (1999).

FALCÓN Y TELLA, R.: “La prescripción de la obligación tributaria en relación al responsable: un problema mal planteado”. *Quincena Fiscal*, núm. 12 (2001).

FALCÓN Y TELLA, R.: “El artículo 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones”. *Quincena Fiscal*, núm. 15/16 (2007).

FALCÓN Y TELLA, R.: “Los plazos de duración máxima de los procedimientos administrativos y las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad: la Res. TEC de 19 de febrero de 2019 y el art. 187.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 11 (2019).

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio Jurisprudencial*. Thomson Reuters- Aranzadi. Navarra, 2001.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Procedimientos tributarios. Aspectos comunes y procedimientos de gestión”, en TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.) y CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. Madrid, 2004.

FERNÁNDEZ-ARÁNEGA PÉREZ, J.: “La problemática del plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades en relación con aquellas entidades que cierran ejercicio en una fecha distinta al año natural. Comentario a la Resolución del TEAC de 14 de marzo de 2007”. *Impuestos*, núm. 21 (2009).

GALAPERO FLORES, R.: “Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación”. *Impuestos*, núm. 5 (2008).

GARCÍA BERRO, F.: “Plazos de resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento. Análisis de la regulación aplicable”. *Impuestos*, núm.1 (2001).

GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derecho de los contribuyentes en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid, 2004.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La administración pública y la ley”. *Themsis, Revista de Derecho*, núm. 40 (2000).

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo I*. Civitas. Madrid, 2000.

GARCÍA DÍEZ, C.: “Acerca de la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a las ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo: ¿plazo de un mes o de seis meses? Análisis de la SAN de 5 de diciembre de 2019, rec. núm. 428/2016”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 459 (2021).

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *Separación de poderes y reserva de ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico*. Atelier. Barcelona, 2016.

GARCÍA MACHO, R.: *Reserva de Ley y potestad reglamentaria*. Ariel Derecho. Barcelona, 1988.

GARCÍA MORENO, A.: “Obligaciones conexas y principio de regularización integral”, *Carta Tributaria*, núm. 8 (2015).

GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons. Madrid, 2011.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “La duración del procedimiento inspector tras la reforma de la Ley 34/2015”, en CORDERO GONZÁLEZ, A.M. (Coord.): *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2017.

GÓMEZ PUENTE, M.: “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de la Administración? Sobre la perención y la prescripción tributaria”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 283 (1997).

GÓMEZ ROMERO, M.: “Plazos en el derecho sustantivo y procesal ¿conciliación o inseguridad jurídica?” *Diario La Ley*, núm. 8612 (2015).

GÓMEZ TABOADA, J.: “Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”. *Diario La Ley*, núm. 8387 (2014).

GÓMEZ TABOADA, J.: “¿Es inconstitucional el artículo 68.9 LGT?” *Diario La Ley*, núm. 8907 (2017).

GONZÁLEZ APARICIO, M.: “La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple”. *Crónica Tributaria*, núm. 180 (2021).

GOROSPE OVIEDO, J.I.: “SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, de 18 de diciembre. Inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”. *Crónica Tributaria*, núm. 106 (2003).

GOROSPE OVIEDO, J.I.: “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 379 (2014).

GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas tributarias*. Aranzadi. Cizur Menor, 2013.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “Naturaleza de los plazos en los procedimientos de gestión e inspección tributaria en relación al procedimiento administrativo común”. *Revista Boliviana de Derecho*, núm. 26 (2018).

HERNANZ MARTÍN, A.: “El tiempo en las actuaciones inspectoras”. *Impuestos*, núm. 8 (2003).

HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. La Ley. Madrid, 2007.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “Plazo de las actuaciones inspectoras”, en BOSCH CHOLBI, J.L. (Coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Wolters Kluwer. Madrid, 2016.

JUAN LOZANO, A.M.: “Novedades de la LGT en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”. *Tribuna Fiscal*, núm. 161 (2004).

JUAN LOZANO, A.M.: “Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales”. *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156 (2009).

JUAN LOZANO, A.M.: “La regulación del plazo de inspección prevista en el anteproyecto de modificación de la ley general tributaria. sobre la búsqueda de la reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías”. *Crónica Tributaria*, núm. 153 (2014).

LADO CASTRO-RIAL C. y BUENO SÁNCHEZ, J.M.: “El procedimiento administrativo: su naturaleza y fines. El procedimiento administrativo común: regulación legal y principios generales. Registros administrativos y archivos de documentos. Documentos públicos administrativos y copias. Aportación de documentos al procedimiento”, en BUENO SÁNCHEZ J.M. (et al) (Coord.): *Lecciones Fundamentales de Derecho Administrativo (Parte General)*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2018.

LAMOCA ARENILLAS, A.: “Aplazamiento o fraccionamiento de débitos tributarios”. *Carta Tributaria*, núm. 5 (2012).

LOPEZ MARTINEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Civitas. Madrid, 1994.

LÓPEZ-YUSTE PADIAL, M.L.: “Plazo de las actuaciones inspectoras. Prescripción”. *Diario La Ley*, núm. 9081 (2017).

MANZANO SILVA, E.: “Consideraciones en torno al plazo de terminación de los procedimientos de gestión tributaria”. *Documentos IEF*, núm. 13 (2016).

MARTÍN QUERALT, J. (et al): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid, 2018.

MARTÍNEZ LOZANO, J. M.: “Reflexiones en torno al tiempo y el procedimiento inspector”. *Tribuna Fiscal*, núm. 254 (2011).

MARTÍNEZ MICÓ, J.G.: “Retroacción de actuaciones inspectoras: plazo en que deben finalizar. El artículo 150.5 de la LGT”. *Tribuna Fiscal*, núm. 273 (2014).

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 19 (2008).

MAYER, O.: *Derecho administrativo alemán*. Depalma. Buenos Aires, 1982.

MAZORRA MANRIQUE, S.: “Cuestiones Polémicas del principio de reserva de ley tributaria”, en ÁLVAREZ DE LA ROSA, M. y HERNANDEZ BRAVO, J. (Coord.): *Estudios sobre la Constitución Española. Libro homenaje a Gumersindo Trujillo Fernández*. Marcial Pons. Madrid, 2006.

MEDRANO IRAZOLA, S.: “Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004.

MELERO ALONSO, E.: “La flexibilización de la reserva de ley”. *Universidad Autónoma de Madrid Revista Jurídica*, núm. 10 (2004).

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: una aproximación a su significado”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

MENENDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Civitas. Cizur Menor, 2019.

MERINO JARA, I.: “El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Impuestos*, núm. 2 (1988).

MOCHÓN LÓPEZ, L.: “Resolución y motivación en la LGT”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Thomson Reuters-Aranzadi. Pamplona, 2010.

MOZO ANO, J.: “Forma de computar los plazos señalados por meses o por años en el procedimiento administrativo”. *Actualidad Administrativa*, núm. 46 (2001).

NAVARRO EGEEA, M.: “Comentario sobre la Resolución TEAC de 19 de febrero 2019, rec. 6257/2017, relativa al cómputo de los plazos por meses en el procedimiento inspector”. *Documentos-Secciones AEDAF*, Abril (2019).

NEVADO-BATALLA MORENO, P.T.: *Notas sobre Derecho Administrativo I*. Ratio Legis. Salamanca, 2001.

ORTA VILLAR, B.: “Plazo de las actuaciones inspectoras en la ejecución de sentencias y resoluciones tributarias (artículo 150.5 LGT)”. *Estrategia financiera*, núm. 338 (2016).

PALAO TABOADA, C.: “Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF, Comentarios* (1992).

PEREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”. *Hacienda Pública Española*, núm. 14 (1972).

PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Civitas. Navarra, 2017.

PEREZ ROYO, J.: *Las fuentes del derecho*. Tecnos. Madrid, 2007.

PLAZA JABAT, M.S.: “Las fuentes del ordenamiento tributario”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley, 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004.

PONT CLEMENTE, J.F.: “El abuso de los conceptos «dilaciones indebidas del contribuyente» y «dilaciones no imputables a la Administración tributaria» en la praxis inspectora”. *Impuestos*, núm. 23-24 (2010).

PUERTA ARRUE, A.: “Efecto interruptor de la prescripción del acuerdo de ampliación de actuaciones adoptado una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección. Análisis de la STS de 10 de julio de 2019, rec. núm. 2220/2017”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 443 (2020).

REBOLLO PUIG, M. y VERA JURADO, D.J. (Dir.): *Derecho Administrativo. Tomo II. Régimen Jurídico Básico y Control de la Administración*. Tecnos. Madrid, 2018.

ROMERO FLOR, L.M.: “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”. *Dixi*, núm. 18 (2013).

RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Civitas. Madrid, 1987.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “La prescripción: Cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y a exigir el pago”. *Hacienda Canaria*, núm. 10 (2004).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias y los procedimientos de comprobación posteriores que utilizan la información obtenida. Análisis de la RTEAC de 23 de enero de 2014, R.G. 471/2012”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 377-378 (2014).

SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 381 (2014).

SANZ CLAVIJO, A.: “La deslegalización de las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento del deber de resolver y notificar en los procedimientos de aplicación de los tributos: la última manifestación del particularismo de lo fiscal. Comentario: STS de 4 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1575)”. *Quincena Fiscal*, núm. 14 (2009).

SARTORIO ALBALAT, S.: *Ley General Tributaria e interés de demora*. Marcial Pons, Madrid, 1999.

SIMÓN ACOSTA, E.: “Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en el Derecho Tributario”, en BAEZ-MORENO, A y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D. (Coord.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo I*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2010.

SOLER ROCH, M.T.: “La ejecución de resoluciones: autonomía vs. Continuidad”. *Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria 2007*.

SOTO BERBANEU, L.: *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2020.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Sombras y luces de los recargos por declaración extemporánea: el concepto de requerimiento previo y los discutibles requisitos introducidos para las autoliquidaciones presentadas a la vista de una anterior regularización”. *Quincena Fiscal*, núm. 3 (2022).

VELAZQUEZ CUETO, F.A.: “Suspensión, terminación de las actuaciones inspectoras y prescripción”. *Gaceta Fiscal*, núm. 97 (1992).

VILAS ÁLVAREZ, D.: “Los principios de reserva de ley, de jerarquía normativa y de competencia. Nulidad de pleno derecho de las disposiciones administrativas por infracción de tales principios. La inderogabilidad singular de las disposiciones generales. La impugnación de los Reglamentos”, en BUENO SÁNCHEZ J.M. (et al) (Coord.): *Lecciones Fundamentales de Derecho Administrativo (Parte General)*. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2018.

ÍNDICE

SUMARIO.....	5
CAPÍTULO I. ASPECTOS FORMALES DE LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN MATERIA TRIBUTARIA.....	8
1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ALGUNAS PRECISIONES CONCEPTUALES.....	9
1.1. La reserva de ley.....	10
1.2. El principio de legalidad.....	12
2. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA. FUNDAMENTO, CONTENIDO Y ALCANCE.....	14
2.1. Fundamento.....	14
2.2. Contenido y alcance.....	15
3. APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	17
3.1. El procedimiento reglado como garantía de la sujeción a la legalidad de la actuación administrativa y su correcto desarrollo.....	17
3.2. El procedimiento administrativo como materia reservada a la ley.....	18
3.3. Los plazos como elemento esencial del procedimiento administrativo.....	20
4. LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU CONVENIENTE INCLUSIÓN EN EL LISTADO DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	22
4.1. El principio de preferencia de ley.....	22
4.2. El contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria.....	24
4.3. Propuestas para un nuevo contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria.....	34
5. LA REGULACIÓN DE LOS PLAZOS EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA FORMAL: ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL.....	36
5.1. La regulación de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.....	37
5.1.1. Plazos de pago de las deudas derivadas de liquidaciones practicadas por la Administración.....	37
5.1.2. Plazos de presentación de las autoliquidaciones presentadas por el propio obligado tributario.....	39

Índice

5.2. La regulación de los plazos en los procedimientos tributarios.....	41
5.2.1. Procedimientos de gestión e inspección.....	42
5.2.2. Procedimiento de recaudación en vía de apremio.....	46
5.2.3. La revisión en vía administrativa.....	47
CAPÍTULO II. CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS SIN INTERVENCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN. EN ESPECIAL, LAS CONSECUENCIAS DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO, PERO TARDÍO: LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	50
1. FORMAS Y PLAZOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN.....	52
1.1. La obligación formal de presentar autoliquidaciones.....	53
1.1.1. Formas y plazos para la presentación de autoliquidaciones: el calendario del contribuyente.....	56
1.1.2. Los plazos de presentación de las autoliquidaciones en los principales impuestos del sistema tributario español.....	58
A) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	58
B) El Impuesto sobre Sociedades.....	61
C) El Impuesto sobre el Valor Añadido.....	66
1.1.3. Sobre la conveniencia de unificar o mejorar la coherencia del calendario del contribuyente.....	71
1.2. La obligación material de ingreso de la deuda tributaria: formas de extinción conectadas a la presentación de una autoliquidación. Cuestiones temporales.....	77
1.2.1. El pago en periodo voluntario: el pago en efectivo.....	78
1.2.2. Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.....	80
A) Plazos de pago fijados en el acto de concesión del aplazamiento o fraccionamiento: una actividad discrecional de la Administración.....	81
B) Efectos de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada una vez iniciado el periodo ejecutivo de pago.....	85
1.2.3. Solicitud de compensación.....	90

2. EFECTOS DEL CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE DECLARAR FUERA DE PLAZO, PERO ANTES DE QUE LA ADMINISTRACIÓN ACTÚE: LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	92
2.1. Naturaleza jurídica de los recargos por extemporaneidad y elementos configuradores.....	94
2.2. Presupuesto de hecho para su aplicación. Especial atención al concepto de “requerimiento previo”.....	98
2.2.1. Repaso a los distintos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la interpretación del concepto de “requerimiento previo”.....	99
2.2.2. La doctrina posterior del Tribunal Supremo.....	103
2.2.3. La identificación expresa del periodo impositivo de las autoliquidaciones extemporáneas como requisito formal para la aplicación de los recargos.....	105
2.3. La cuestionada automaticidad de los recargos por extemporaneidad.....	106
2.4. La nueva regulación introducida por la ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.....	109
2.4.1. La referencia al “mes completo” de la nueva redacción. ¿Una matización necesaria?.....	110
2.4.2. La no tan novedosa posibilidad de exclusión de los recargos de extemporaneidad.....	112
CAPÍTULO III. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. CUESTIONES CONFLICTIVAS EN RELACIÓN A LOS PLAZOS.....	116
1. LA OBLIGACIÓN DE RESOLUCIÓN EXPRESA Y EL ESTABLECIMIENTO DE LOS PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	118
1.1. La obligación de resolver en los procedimientos administrativos.....	118
1.2. Especialidades de la obligación de resolver en los procedimientos tributarios.....	119
1.2.1. Breve referencia al régimen anterior a la Ley General Tributaria de 2003.....	119
1.2.2. Regulación actual del deber de resolver.....	121
1.3. Los plazos máximos de resolución de los procedimientos tributarios.....	122
1.4. El intento de notificación válido, pero infructuoso, como requisito suficiente para el cumplimiento de los plazos máximos de duración de los procedimientos.....	126
2. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	126

Índice

2.1. Reglas para el cómputo de los plazos según su naturaleza. Especial atención a los plazos en el ámbito del Derecho tributario.....	126
2.2. El <i>dies a quo</i> y el <i>dies ad quem</i> de los plazos para resolver los procedimientos tributarios. Problemas en su fijación.....	135
2.2.1. Los procedimientos iniciados de oficio.....	136
2.2.2. Los procedimientos iniciados a instancia del obligado tributario.....	142
2.2.3. Algunas propuestas de mejora.....	143
2.3. Los distintos supuestos de paralización del cómputo de los plazos máximos de resolución: interrupción, dilación y suspensión.....	144
2.3.1. Los periodos de interrupción justificada.....	146
2.3.2. Las dilaciones por causa no imputable a la Administración.....	154
2.3.3. Simultaneidad entre supuestos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración.....	161
3. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PLAZOS MÁXIMOS LEGALMENTE ESTABLECIDOS.....	161
3.1. El plazo para recurrir los procedimientos finalizados por silencio negativo.....	164
3.2. La caducidad de los procedimientos tributarios.....	167
4. ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LOS PLAZOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	169
4.1. Cuestiones no previstas: ampliación del plazo de terminación de los procedimientos de gestión tributaria y supuestos de interrupción injustificada.....	170
4.2. Concatenación de procedimientos: sobre la conveniencia de regular una limitación temporal.....	172
CAPÍTULO IV. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN.....	178
1. CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.....	179
2. CONFIGURACIÓN LEGAL DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	182
2.1. La prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar.....	182
2.2. Imprescriptibilidad de la potestad comprobadora de la Administración y su operatividad en ejercicios prescritos.....	183
2.3. Excepción a la imprescriptibilidad de la comprobación. El plazo de 10 años de prescripción del derecho a comprobar e investigar bases, cuotas y deducciones tributarias.....	188

Índice

2.4. La prescripción del derecho a solicitar y a obtener devoluciones tributarias.....	189
3. EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN: EL <i>DIES A QUO</i>	191
3.1. El <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción del derecho a liquidar.....	191
3.2. El <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria.....	193
3.2.1. Regla general.....	193
3.2.2. El <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de deudas aplazadas o fraccionadas.....	194
3.3. El <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a los responsables.....	198
3.4. El <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción en situaciones especiales.....	202
3.4.1. El caso de actos o negocios celebrados mediante contrato privado.....	202
3.4.2. Los supuestos de beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de requisitos “ <i>pro futuro</i> ”.....	203
3.5. El <i>dies a quo</i> de los plazos de prescripción de los derechos del contribuyente a solicitar y a obtener devoluciones.....	207
4. EL CONFLICTO EN LA FIJACIÓN DEL <i>DIES AD QUEM</i> DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN.....	210
5. LA INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN.....	213
5.1. La reanudación del plazo de prescripción: ¿Cuál es el nuevo <i>dies a quo</i> ?.....	213
5.2. Especialidades en el caso de obligaciones tributarias conexas.....	216
5.3. El juego de la caducidad de los procedimientos tributarios en relación con la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar.....	222
CAPÍTULO V. LOS PLAZOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	224
1. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	226
1.1. Situación previa a la Ley General Tributaria de 2003.....	226
1.2. El plazo de las actuaciones inspectoras en la Ley General Tributaria de 2003: la redacción originaria del artículo 150.....	230
1.2.1. Principales aspectos conflictivos de la regulación original establecida en la Ley General Tributaria.....	233

Índice

1.2.2. Breve referencia a los criterios jurisprudenciales de mayor relevancia sobre los aspectos excluidos en la nueva regulación.....	235
1.3. El artículo 150 de la Ley General Tributaria tras las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de la modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.....	239
2. LA CUESTIONABLE APLICACIÓN AUTOMÁTICA DEL PLAZO ESPECIAL DE VEINTISIETE MESES Y LOS SUPUESTOS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO CUANDO LAS CIRCUNSTANCIAS QUE LO MOTIVAN SE APRECIEN DURANTE EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES.....	245
2.1. La aplicación del plazo especial cuando las circunstancias que lo motivan se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones: ¿un supuesto de ampliación?.....	248
3. CÓMPUTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR I: DETERMINACIÓN DEL <i>DIES A QUO</i> Y DEL <i>DIES AD QUEM</i>	251
3.1. La determinación de los días inicial y final del plazo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.....	251
3.2. Los requerimientos de información previos a una inspección no inician el procedimiento.....	254
4. CÓMPUTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR II: SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y EXTENSIÓN DEL PLAZO....	258
4.1. Los supuestos de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector.....	259
4.1.1. Inicio y finalización de la suspensión.....	259
4.1.2. La comunicación preceptiva al obligado tributario.....	261
4.1.3. La desagregación de los plazos.....	262
4.1.4. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase de culpa a la jurisdicción competente como causa de suspensión del procedimiento.....	263
4.1.5. El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar el expediente en las actas de conformidad.....	267
4.2. Los supuestos de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento.....	269
4.2.1. La concesión de días de cortesía a solicitud del obligado tributario.....	269
4.2.2. Extensión del plazo máximo de duración del procedimiento en los casos de retrasos en la aportación de documentación.....	271
5. LA FINALIZACION DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: LA NOTIFCACIÓN DE LA RESOLUCIÓN.....	274

Índice

5.1. La notificación tácita en las actas con acuerdo y actas de conformidad.....	276
6. SOBRE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO ESTABLECIDO: EN ESPECIAL, LA CADUCIDAD IMPERFECTA DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	280
6.1. Requisitos para la reanudación formal de las actuaciones con virtualidad interruptora de la prescripción.....	283
6.2. “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?”.....	285
7. EL PLAZO PARA DICTAR UNA NUEVA LIQUIDACION EN EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS O JUDICIALES.....	288
7.1. Situación previa a la reforma operada por la Ley 34/2015. Estado de la cuestión.....	288
7.2. Repaso a la jurisprudencia interpretativa del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (en su redacción originaria) sobre la retroacción de actuaciones.....	289
7.3. Aplicación analógica de la doctrina jurisprudencial al nuevo apartado 7 del artículo 150 de la Ley General Tributaria introducido por la reforma de 2015.....	292
CONCLUSIONES.....	299
BIBLIOGRAFÍA.....	326
ÍNDICE.....	336

