

Miguel Ángel
Caamaño
Anido

A interrupción das actuacións da inspección de tributos

Profesor titular de dereito
financeiro e tributario
Universidade da Coruña

Con data do 27 de abril de 1993, o *Tribunal Superior de Xustiza* de Castela-A Mancha dicta unha sentenza que se vén situar na liña seguida polo Tribunal Económico Administrativo Central. Trátase do suposto polo que, vulnerando o mandato do artigo 60, apdo. 4º, do Regulamento Xeral de Inspección, o inspector xefe ó que lle corresponde dicta-lo acto de liquidación non só deixa de respecta-lo prazo de un mes que a lei lle dá para facelo nas actas de desconformidade, senón que mesmo transcorren máis de seis meses desde a última actuación inspectora, isto é, desde que remata o prazo de alegacións que sempre se debe abrir a propósito das actas de desconformidade.

Pois ben, emporiso o disposto no art. 31 do citado re-

gulamento de inspección, a teor do cal se as actuacións inspectoras se interrompesen por prazo superior a seis meses quedarán sen efecto as consecuencias derivadas do comezo destas actuacións, o *Tribunal Superior de Xustiza* de Castela-A Mancha entendeu que o mandato daquel artigo resulta inaplicable para o caso que nos ocupa. O tribunal argumenta que o transcurso do prazo dos seis meses opera unicamente respecto das propiamente chamadas actuacións inspectoras, as cales non se prolongan ata o acto administrativo de liquidación do inspector-xefe, senón que por actuación inspectora hai que entendedos actos de comprobación, valoración e investigación realizados polo inspector actuario. Conseqüentemente, as *actuacións inspectoras* a que se refire o art. 31 do regulamento de inspección terminan coa proposta de liquidación que debe acompañala acta ou, en termos da citada sentenza do 27 de abril, conclúen tras "ter obtido os datos e probas necesarios para fundamentalos actos de xestión que proceda dictar".

Asumir esta postura conduce a negar que o transcurso dun prazo superior a seis meses ata que o inspector-xefe dicta acto de liquidación poida xerar estas consecuencias: 1. que se perdan os efectos interruptores da prescrición resultantes do comezo desas actuacións inspectoras; 2. que os ingresos pendentes realizados despois desas actuacións poidan recibilo tratamento das recargas únicas relativas ós ingresos realizados fóra de prazo a que se refire o apdo. 2º do art. 61 LGT; 3. que cantas declaracións e comunicacións practicara o suxeito pasivo fóra de prazo se poidan considerar formalizadas espontaneamente; e, 4. que, en fin, as consultas formuladas despois do comezo das actuacións inspectoras que versen sobre a materia obxecto de investigación se teñan por non formuladas.

Tanto o referido *Tribunal Superior de Xustiza*, coma o TEAC, ó que segue neste punto (v.gr. resolucións do 3 de decembro de 1991 e do 19 de xaneiro e 26 de febreiro de 1992), e a Dirección Xeral de Tributos no seu curioso Informe do 18 de xullo de 1991, argumentan a súa postura do seguinte xeito:

1. O Regulamento Xeral de Inspección divídese nun título preliminar, un título primeiro coa denominación "actuacións inspectoras" e un título segundo coa deno-

minación “documentación das actuacións inspectoras”; o artigo 31 do que falamos está incluído no título primeiro, do que os seus artigos finais –41 e 42– establecen que “as actuacións inspectoras daranse por concluídas cando, a xuízo da inspección, se obtivesen os datos e probas necesarios que fundamenten os actos de xestión que proceda dictarse, ben considerando correcta a situación tributaria do interesado, ben regularizando a mesma conforme a dereito”, do que se desprende que estando incluído o art. 31, non no título preliminar nin no título segundo, senón no título primeiro, e levando ademais como específico o título de “desenvolvemento das actuacións”, as súas disposicións son aplicables ás actuacións inspectoras, que finalizan no momento de formalización das actas.

2. “En atención ó principio de seguridade xurídica, hai que entender que as tarefas de comprobación pola administración tributaria conclúen coa notificación ó contribuínte do resultado daquelas”.

3. En definitiva, para os efectos da prescrición da débeda tributaria sería indiferente que a inspección tardase máis de seis meses en concluí-las súas actuacións, pois a prescrición interrompíase, de forma sucesiva, con cada unha das actuacións do expediente, de xeito que a inmediatamente anterior ás liquidacións impugnadas foi o escrito de opción pola tributación individual, iniciándose, a partir desta data, novamente o cómputo do prazo de prescrición.

Pois ben, antes de afondar nos asertos que serven de soporte a esta liña xurisprudencial, debemos adiantar que hoxe ninguén discute a oportunidade de establecer un prazo con eficacia anulatoria para os casos en que, incoado un procedemento de investigación, este se suspenda por causas non imputables ó suxeito pasivo. A xustificación do mesmo non é outra que o principio de seguridade xurídica, que se traduce en anula-los efectos derivados do comezo das actuacións inspectoras, cando o “silencio” das mesmas se prolongue por máis de seis meses.

A articulación dun prazo destas características foi unha segunda fase nunha liña de consolidación de certos criterios que trataban de evitar actuacións constitutivas

de abusos de dereito e desviacións de poder dificilmente encaixables nun ordenamento xurídico moderno. A primeira daquelas etapas consistiu en privar de efectos interruptores da prescrición da obriga tributaria as notificacións procedentes do corpo de inspección, despachadas co mero propósito de interromper aquela. En efecto, trala modificación dos prazos de prescrición motivada pola entrada en vigor da Lei Xeral Tributaria xa en 1963, a Dirección Xeral de Inspección Financeira e Tributaria deu ordes de que se despachasen notificacións indiscriminadamente, cun obxectivo, ó cabo, que non sería outro que o de interrompe-la prescrición das obrigas tributarias pendentes. Isto deu lugar a que se afianzase un criterio xurisprudencial en virtude do que as notificacións e requirimentos, respecto das que medie proba de que se fixeron co mero propósito de interrompe-la prescrición, carecerán de calquera efecto tributario.

A segunda etapa, como dixemos, foi evita-la seguinte argucia dos responsables da inspección tributaria. Consistía en comezar efectivamente as actuacións inspectoras despois de practicadas as citacións, de xeito que non se puidesen considerar estas feitas con meros fins interruptores, mais aquel inicio das actuación non era máis ca un “simulacro” de actuación inspectora. Isto é, non perseguía máis que asegura-los efectos interruptores dos actos de notificación, sen que as actuacións inspectoras comezadas fosen antecedentes dun verdadeiro procedemento inspector, que conclúe en acto administrativo de liquidación. Conseguintemente, articulouse un prazo –o de seis meses que nos ocupa– de xeito que, interrompidas as actuacións inspectoras por causa non imputable ó suxeito pasivo, priva de efectos as actuacións desenvolvidas ata o momento.

Pois ben, o TEAC, e agora o *Tribunal Superior de Xustiza* de Castela-A Mancha, ven entendendo que o citado prazo non opera despois de que se formulase a proposta de liquidación polo inspector actuario na acta levantada, de xeito que se o inspector-xefe se demora máis de seis meses en dictar acto liquidador, non por isto carecerán de efecto, con tódalas súas consecuencias, as actuacións inspectoras precedentes.

Afortunadamente, xa son dous os tribunais de xustiza que abandonaron esta liña xurisprudencial, enten-

dendo que o procedemento de inspección só remata cando se dicta o acto administrativo de liquidación, de xeito que, nos casos que nos ocupan, se deben entender sen efecto tódalas actuacións inspectoras realizadas e, xa que logo, prescritos os exercicios fiscais investigados que entren no marco do art. 64 LGT, cando o inspector-xefe, violando o mandato do art. 60, 4º do regulamento de inspección, demora máis de seis meses o acto de liquidación. As sentencias dos tribunais superiores de xustiza da Comunidade valenciana do 30 de setembro de 1991 e de Aragón do 28 de decembro de 1992, co mellor sentido xurídico, arrédanse da liña do Tribunal Administrativo Central e do Tribunal Supremo, para arroupar esta postura, que hoxe goza de sólido referendo doutrinal.

En efecto, o artigo 140 LGT, que determina as funcións atribuídas á inspección dos tributos, explica que á mesma lle corresponde non só a investigación dos feitos impoñibles e a integración definitiva das bases tributarias, senón tamén “practica-las liquidacións resultantes das actuacións de comprobación e investigación, nos termos que regulamentariamente se establezan”. O desenvolvemento regulamentario do precepto, materializado no art. 2 do regulamento de inspección, dispón tamén que lle corresponde á Inspección de Tributos “practica-las liquidacións tributarias resultantes das actuacións de comprobación e investigación”. Consecuentemente, dificilmente se poderá negar que a inspección goza de competencias liquidadoras ou, noutros termos, que a facultade de practicar liquidacións é unha actuación máis, se cadra a última do procedemento, da inspección.

Corolario disto é que se transcorreron máis de seis meses desde a actuación precedente ata a data de notificación do acto liquidador sen mediación de causa imputable ó contribuínte, o artigo 31 do regulamento de inspección resulta operativo, coma se se tratase da interrupción de calquera outra actuación inspectora.

Así mesmo, boa proba de que hoxe o procedemento de inspección se insire dentro do procedemento de liquidación do tributo estriba en que, ademais das facultades liquidadoras da inspección, o inspector-xefe pode ordenar que se complete o expediente despois de formalizada a acta, o que evidencia que as “actuacións inspectoras” non concluíron aínda.

Noutra orde de cousas, a citada sentenza do *Tribunal Superior de Xustiza* de Castela-A Mancha argumenta que as actuacións inspectoras rematan coa notificación ó contribuínte, non da liquidación, senón do resultado das comprobacións realizadas, “en atención ó principio de seguridade xurídica”. Pois ben, sen necesidade de invocar argumentos legais, como o teor do art. 40 LGT citado, non nos resulta fácil adiviñar por que a seguridade xurídica milita a prol de que a actuación inspectora se considere finalizada coa notificación das investigacións e non coa da liquidación. Pola contra, nada máis coherente desde o punto de vista da posibilidade de esixilo respecto á Administración polos seus propios actos que a terminación das responsabilidades inspectoras co acto administrativo de liquidación. De a Administración investiga-la realización de feitos impositivos, de comprobar valores e de propoñe-la liquidación, ¿como a seguridade xurídica inflúe en que o acto administrativo dictado polo inspector-xefe se considere coma unha actuación procedementalmente non inspectora? 