

TEMAS

Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias

Adaptado a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas
de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadora

Irune Suberbiola Garbizu

■ LA LEY

Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias

Adaptado a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadora

Irune Suberbiola Garbizu

© Autores, 2021

© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Diciembre 2021

Depósito Legal: M-33099-2021

ISBN versión impresa: 978-84-19032-00-3

ISBN versión electrónica: 978-84-19032-01-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

CAPÍTULO VII

LA NUEVA CAUSA DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Miguel Ángel Sánchez Huete
Universitat Autònoma de Barcelona

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal introduce un supuesto de suspensión del procedimiento de inspección. Regula un nuevo apartado f) en el art. 150.3 de la LGT y traslada el anterior así denominado a la letra g). También introduce, en el apartado 3 *in fine* del art. 150 de la LGT, una mención correlativa a cuando finaliza el período de suspensión. Dicha novedad origina varias preguntas básicas sobre la necesidad y lógica de tal modificación, y sobre cuál es el período de dicha suspensión.

Los anteriores interrogantes plantean los principales aspectos a desarrollar en las siguientes páginas, si bien antes es preciso contextualizar la temática. Para ello y, en primer lugar, ubicaremos la lógica de las causas de suspensión en la existencia de un plazo máximo del procedimiento inspector. En segundo lugar, es preciso cuestionarse la necesidad de dichos supuestos de suspensión y los intereses que amparan. En tercer lugar, efectuaremos un análisis de la norma introducida delimitando su presupuesto de hecho y el período que supone. Por último, se realizan unas consideraciones finales en torno a las cuestiones planteadas. En el desarrollo de nuestro estudio se tendrá en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo en la materia, pues en buena medida en ella reside la causa de esta modificación, las opiniones doctrinales y algunas normas de reciente aparición que muestran otras perspectivas a considerar.

1. EL PLAZO MÁXIMO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

La Ley desgrana los efectos de transgredir el plazo máximo con relación a los procedimientos de inspección regulando cuatro eficacias:

1.º. Una eficacia negativa, que supone afirmar que el procedimiento de inspección no finaliza. El hecho de no resolver en plazo el procedimiento inspector no comporta su terminación, contrariando el efecto genérico asociado a la caducidad —art. 104.4 b) de la LGT—. Señala el art. 150. 6 de la LGT que «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 [...]».

2.º. En relación con los intereses de demora, se establece el criterio general de no computarse los mismos. Se afirma que «No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento» —art. 150.6, c) de la LGT—.

3.º. Valora como espontánea la eventual regulación extemporánea del art. 27 de la LGT. Y así afirma que «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» —art. 150.6, b) de la LGT—.

4.º. Considera como no interrumpida la prescripción que se inició con el procedimiento de inspección. Así expresa «No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1» —art. 150.6, a) de la LGT—. Si bien, y dado que el procedimiento no finaliza, se podrá interrumpir con actuaciones posteriores, teniendo el obligado tributario derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

La importancia asociada al plazo máximo para resolver un procedimiento de inspección reside no en la responsabilidad que supone para la Administración el transgredir una norma legal —aspecto que podría ser lógico— sino que se vincula a una serie de efectos en la posición jurídica del inspeccionado. Tal perspectiva pone de relieve como se interrelacionan intereses no siempre concordantes; unos, vinculados al deber administrativo de resolver en plazo y, otros, que atañen a la posición jurídica del administrado. El plazo

de la duración de las actuaciones inspectoras posee una gran importancia por los efectos asociados, no solamente a cuestiones procedimentales sino a cuestiones sustantivas o materiales. En este último sentido ha de considerarse que afecta a la interrupción de prescripción, al devengo de los intereses de demora e, incluso, a la consideración o no de un comportamiento infractor —en la medida que posibilita la regularización—.

Hablar del incumplimiento del plazo máximo para resolver un procedimiento tributario es referirse a la lógica de la caducidad, aunque paradójicamente ésta no ponga fin al procedimiento inspector. Ello se evidencia por el hecho de que en la caducidad es posible la suspensión —y no la interrupción— de acuerdo con la doctrina generalmente aplicable a dicha institución. En la caducidad solo es posible el ejercicio de la facultad en tiempo hábil, de otra forma desaparecerá inevitablemente la facultad. La institución de la caducidad se configura como sanción de cierta inactividad, y para evitarla debe actuar dentro de los términos perentorios de una forma concreta, y sólo de esa forma⁽¹⁾.

En términos generales la doctrina tributaria se ha mostrado crítica con la anomalía que supone desconocer la caducidad como mecanismo de extinción de los procedimientos inspectores. Así De Juan Casadevall afirma que «Carece de fundamento jurídico, supuesta la vocación garantista de la nueva LGT, la injustificada exclusión del instituto perentorio en el ámbito del procedimiento inspector»⁽²⁾. También Martínez Giner indica que «El intento del legislador de introducir el instituto de la caducidad en el ordenamiento tributario ha quedado muy debilitado al negar esta posibilidad en el procedimiento donde la actividad diligente de la Administración es más necesaria: el procedimiento inspector»⁽³⁾.

No cabe olvidar que el hecho de que el procedimiento se extinga por efecto de la caducidad posee dos consecuencias de gran relevancia para la posición jurídica del obligado. De un lado, y desde una vertiente positiva, hace nacer un derecho de carácter procedimental que conlleva el no tramitar el procedimiento. Y, de otro lado, desde una perspectiva negativa, impide a

(1) Sobre el análisis general de la institución ver LACRUZ BERDEJO, J. L. (Dir.): *Parte General del Derecho Civil. El Derecho subjetivo*, Volumen tercero, Librería Bosch, Barcelona, 1984, pág. 375 y 379.

(2) DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2005-13/2005.

(3) MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2004.

la Administración proseguir con el procedimiento iniciado⁽⁴⁾. Si la Administración no puede continuar con el procedimiento implica que ha de declarar expresamente la caducidad del procedimiento y acordar el archivo de las actuaciones, sin que pueda incoar de nuevo el procedimiento sin antes haber dictado resolución declarando expresamente la caducidad del primero (STS de 3 de diciembre de 2020, ROJ STS 4161/2020). Se afirma así un derecho a la no tramitación que se sanciona por el ordenamiento jurídico en caso de que la Administración resuelva el procedimiento de forma extemporánea e indebida, pues los efectos asociados a tal actuar es la nulidad de pleno derecho (STS de 12 de marzo de 2019, ROJ STS 832/2019)⁽⁵⁾.

En puridad, en el procedimiento de inspección se dan la mayoría de los efectos propios de la caducidad excepto la finalización y archivo del procedimiento. No caduca pues el procedimiento no finaliza, pero sí posee los efectos asociados a la misma en relación con la prescripción, a la regularización y al pago de intereses de demora como indicamos. Tal situación ha llevado a equívocas calificaciones en torno a la existencia o no de caducidad en el procedimiento inspector.

La anterior problemática se ha planteado con relación al reinicio de actuaciones una vez transcurrido el plazo máximo. En tal caso es necesario declarar el transcurso del plazo máximo anterior y notificarlo al obligado, y aquí el Tribunal Supremo ha hablado de caducidad, aun cuando aluda al procedimiento de inspector⁽⁶⁾. Sin duda, se muestra más preocupado por las garantías que rodean la posibilidad del reinicio de actuaciones que por la

(4) ZAMBONINO PULITO afirma: «Todo lo anterior nos lleva a una doble reflexión: cierto es que la caducidad del procedimiento o perención no afecta a las situaciones subjetivas que sirven de base al procedimiento que se extingue, pues tanto el derecho como la responsabilidad, si no han prescrito se mantienen intocadas. Sin embargo, y como venimos manteniendo, hace nacer un derecho, ciertamente de carácter meramente procedimental: el derecho a la no tramitación del procedimiento. En la cara inversa, este derecho extingue la potestad de la Administración de proseguir con el procedimiento. Este derecho a la no tramitación, por lo demás, también surge cuando se produce la prescripción y la caducidad de la acción de la Administración, en su caso [...]» (ZAMBONINO PULITO, M., *El Deber de la Administración de no Resolver Materialmente el Procedimiento*, 1.ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018).

(5) Ver GÓMEZ FERNÁNDEZ, D., «La caducidad del procedimiento administrativo es un vicio de nulidad», *Actualidad Administrativa*, n.º 10 octubre, 2018.

(6) Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 (rec. 2220/2017) en su Fundamento de Derecho Cuarto cuando afirma: «Esta Sala manifiesta 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 [...]», y finaliza indicando 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 iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente, siempre que no haya mediado prescripción».

adecuada calificación legal. Lo que se pretende es ratificar la doctrina que afirmaba que sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección tributaria no cualquier actuación administrativa subsiguiente es suficiente para entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar, sino que requiere una «decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido», añadiendo que «por ello, el precepto matiza en su segunda parte que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse»⁽⁷⁾. En definitiva, el reinicio de las actuaciones inspectoras exige; en primer lugar, la declaración administrativa de haber sobrepasado el término legal, sin que ello suponga la caducidad, aunque si un incumplimiento relevante para los derechos y garantías concernidos⁽⁸⁾. En segundo lugar, la notificación expresa al inspeccionado de los conceptos y períodos objeto de reinicio de actuaciones. Tal notificación pensamos que ha de conllevar también la obligación de análisis de oficio sobre la prescripción eventualmente producida.

Ahora bien, apreciar la importancia y coherencia de señalar un plazo máximo en el procedimiento inspector como garantía pasa por aproximarnos a las diversas instituciones que concurren, y a evidenciar los valores e intereses que hay tras ellas.

1.1. Suspensión, ampliación y otros fenómenos temporales

El art. 150 de la LGT señala de manera imperativa un plazo máximo para la conclusión del procedimiento de inspección —apartado 1—. Este mismo precepto, a efectos del cómputo del señalado plazo, se refiere a la suspensión del cómputo —apartado 3— y a la extensión del mismo —apartado 4 y 5—. Resulta así que en torno al plazo máximo del procedimiento de inspección se plantean dos fenómenos e instituciones con lógicas diversas, la suspensión

(7) SSTS de 23 de mayo de 2016, casación 789/2014; 18 de diciembre de 2013, casación 4532/2011; 6 de marzo de 2014, casación 6287/2011; 13 de junio de 2014, casación 848/2012; 12 de marzo de 2015, casación 4074/2013; y 23 de marzo de 2018, casación 176/2017.

(8) Como indica ESEVERRI MARTÍNEZ «[...] 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, establece criterio» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 185/2020, pág. 32).

y la extensión o ampliación, que se concretan en causas de una notable heterogeneidad. Aprender su sentido exige conjugar diversos conceptos concurrentes: suspensión, ampliación, y retroacción. También cabe considerar, a fin de remarcar su diferencia, la interrupción de los plazos de prescripción⁽⁹⁾.

Por suspensión, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (en adelante RAE), se ha de entender «Detener o diferir por algún tiempo una acción u obra»⁽¹⁰⁾. Lo cual, aplicado al plazo del procedimiento de inspección, supone que se detiene su cómputo. Por razón del objeto a suspender cabe diferenciar la suspensión del plazo para finalizar el procedimiento, objeto de análisis, de la suspensión de la eficacia del acto administrativo, cuya regulación también es objeto de modificación con relación al art. 233.4, 5 y 9 de la LGT. Así una misma institución, en función del donde recaiga y quien resulte implicado, puede poseer diversas justificaciones y perspectivas.

La extensión implica la ampliación del plazo máximo que poseía la Administración para resolver. Por ampliar alude, el Diccionario de la RAE, a «Extender, dilatar». Supone una forma de incrementar el plazo máximo originalmente asignado.

Concepto vinculado a los plazos del procedimiento es la retroacción. Se menciona en el art. 150.7 de la LGT y supone una idea diversa. Retrotraer es «volver atrás en las actuaciones judiciales o administrativas para practicar una diligencia indebidamente omitida o incorrectamente realizada», «retroceder a un tiempo pasado para tomarlo como referencia», según el Diccionario RAE. La retroacción no es interrumpir o suspender, como nos recuerda el Tribunal Supremo al aplicar dicha institución cuando aprecia en vía de recurso un vicio formal y se plantea el plazo procedimental para tal actuación. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, recurso 666/2017 (FD Cuarto, B) se afirma que «La retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin [...] la Administración no puede contar con todo el tiempo previsto legalmente para el procedimiento de que se trate [...]». La retroacción se relaciona con el plazo máximo en la medida

(9) Sin perjuicio de la existencia de otros fenómenos ligados al tiempo como el carácter preclusivo de los plazos o las problemáticas asociadas al derecho intertemporal.

(10) La presente y las siguientes consultas a tal obra se han efectuado por vía electrónica <https://dle.rae.es/> [consulta 2 de julio de 2021].



La Ley 11/2021, de 9 de julio, de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal tiene un contenido amplio y heterogéneo. A pesar de que la reforma se venía gestando desde hace tiempo, su culminación ha sido lenta, lo cual ha posibilitado que, en el camino, se hayan incorporado novedades de diversa naturaleza, muchas de ellas de especial calado. La plétora de cuestiones que se abordan, comprende desde las que tienen carácter general —básicamente, las referidas a la modificación de la Ley General Tributaria— hasta las relativas a aspectos muy concretos del régimen jurídico de algunos impuestos, pasando por otras que cabe situar en una posición intermedia. La extensa reforma emprendida viene a sumarse a otras grandes reformas que, como esta, se acometieron en el pasado bajo el reclamo de la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En este libro se analizan, entre otros, los cambios producidos en las siguientes materias: los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, la autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio, constitucionalmente protegido, del obligado tributario, la modificación del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, las criptomonedas, la imposición de salida, el representante del contribuyente no residente, el valor de referencia y las jurisdicciones no cooperativas (antes conocidas como paraísos fiscales).

Los autores han contextualizado las modificaciones introducidas, teniendo muy presente el marco jurídico en que se inscriben, proporcionando a los lectores una herramienta de extraordinaria utilidad para conocer la reforma legal acometida.

