



El plazo máximo para liquidar en las actuaciones inspectoras

I. Introducción

La [Ley núm. 30/1992](#) introdujo que todo procedimiento administrativo incoado para el ejercicio de una potestad debe finalizar dentro de un plazo máximo determinado. Si el procedimiento se dirige a dictar un acto de gravamen, la consecuencia del incumplimiento del plazo es la caducidad o perención del procedimiento y consecuente invalidez de la resolución dictada. Si el procedimiento se dirige a dictar un acto declarativo de derechos o favorable, la consecuencia, en origen, era el silencio negativo, cuando estuviera previsto, que da ocasión a recurrir. El plazo máximo del procedimiento está concebido como garantía para el particular.

En el campo tributario el contribuyente debe pagar su deuda por razón de solidaridad. La Administración puede y debe comprobar los hechos imponibles con vistas a liquidar. Porque la potestad administrativa es un poder-deber. Ahora bien, el juego de las interrupciones de la prescripción podría ocasionar la eternización de las comprobaciones, en innecesario menoscabo del contribuyente. En la búsqueda de una respuesta a esta cuestión, en el último cuarto de siglo, pueden señalarse, enfatizando lo más esencial, tres etapas.

La primera etapa, la introducción de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por obra del [R.G.I.T. de 1986](#), según el cual si iniciado el procedimiento de inspección se produce una parálisis o inactividad injustificada de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a seis meses, entonces pierden su eficacia interruptiva de la prescripción las actuaciones del procedimiento, lo que puede eventualmente redundar en que se alcance la prescripción de la deuda, esto es, su extinción¹.

¹ Los antecedentes normativos y doctrinales de este trabajo en deMiguel Canuto, E., «Caducidad del procedimiento inspector e interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», Tribuna fiscal nº 93 (1998). La huella de este estudio es perceptible en la doctrina posterior.

La segunda etapa viene con el [«Estatuto del contribuyente» de 1998](#), según el cual las actuaciones de comprobación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección deben concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación del inicio. No se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni



los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente. El incumplimiento del plazo determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas ([artículo 29](#))². El plazo máximo en esta época convive en armonía con la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras.

2 En el momento de su vigencia la interpretación sistemática del [artículo 29](#) del Estatuto de los contribuyentes, a la luz de la [Ley nº 30/1992](#), permitía concluir la caducidad del procedimiento, pero la tesis fue rechazada por el Tribunal supremo. La pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción es un efecto de la caducidad del procedimiento administrativo en la arquitectura de la Ley nº 30/1992 ([artículo 92](#)).

La tercera etapa llega con la [Ley núm. 34/2015](#), que respecto al plazo máximo, alarga su duración a 18 meses como regla general, introduce causas de suspensión del mismo, introduce «tiempos muertos» a solicitud del contribuyente, y mantiene como consecuencia del incumplimiento la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción si bien solo para las actuaciones realizadas durante los dieciocho meses. Junto a ello dicta acta de defunción de la garantía de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por más de seis meses, inactividad que ahora pasa a ser en sí irrelevante.

En la teoría y en la práctica, el plazo máximo del procedimiento se desenvuelve con el telón de fondo de la prescripción de la obligación. La Administración debe iniciar el procedimiento administrativo dentro del plazo de prescripción y, a su vez, debe finalizar el procedimiento iniciado, dentro del plazo máximo. Si la Administración se demora en finalizar el procedimiento corre el riesgo de que, sobrevenidamente, haya quedado consumada la prescripción³.

3 La reforma de la [Ley nº 34/2015](#) ha introducido una tercera coordenada temporal, el plazo de diez años para comprobar determinados conceptos y cuantías pertenecientes a ejercicios prescritos, con vistas a practicar liquidación de obligaciones en ejercicios todavía no prescritos.

II . Duración del plazo

Las actuaciones del procedimiento inspector de liquidación deberán concluir, como regla general, tras la [Ley núm. 34/2015](#), en el plazo de 18 meses, contados desde la notificación del acto de incoación. Si bien pueden concurrir causas de suspensión del cómputo y también darse lugar a la extensión del plazo por «tiempos



mueritos» o por «aportaciones inesperadas».

Supuestos especiales: el plazo máximo será de 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones o periodos objeto de comprobación: 1.º que la cifra anual de negocios del obligado sea igual o superior al importe requerido para auditar sus cuentas⁴ 2.º que el obligado 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.

4 El profesor Menéndez Morenha señalado que la lectura de la [Disposición adicional 1ª](#) del T. R. de la Ley de Auditoría de Cuentas, se refiere, en su letra f), al describir la relación de entidades que deben someterse a la auditoría de cuentas, a «las demás que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto», lo cual es, evidentemente, una norma en blanco que deslegaliza indirectamente los supuestos previstos en la [LGT](#), en los que se puede proceder a la ampliación del plazo del procedimiento inspector, dejando su especificación en manos del Gobierno («En busca del plazo perdido (a propósito de la reforma del artículo 150 en el proyecto de modificación de la LGT)», Quincena fiscal¹² (2015), pág. 1).

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con personas o entidades vinculadas, que son las que se enuncian en el [artículo 18](#) de la [Ley núm. 27/2014](#), del impuesto sobre sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en uno de ellos determinará la aplicación de este plazo especial a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

En el caso de que la concurrencia de las circunstancias anteriores se aprecie no al principio sino en el curso de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que, en tal caso, deberá ser puesto 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 o sujetos inmersos en el mismo. Salvo el supuesto de desagregación de las actuaciones, cuando concurriendo una causa de suspensión del procedimiento quepa disociar conceptos impositivos y darles tramitación separada⁵.

5 Ut infra Causas de suspensión.

Criterio de transición: la nueva redacción del [artículo 150](#) de LGT, como regla general, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se incoen a partir de la fecha de entrada en vigor de la [Ley núm. 34/2015](#), que tuvo lugar el 12 de



octubre de 2015. Los procedimientos en curso a la entrada en vigor de la norma siguen su curso conforme a la normativa anterior.

Desde el punto de vista diacrónico se destaca que el plazo máximo cuya duración era de doce meses, desde el [Estatuto del contribuyente de 1998](#), solución acogida en la redacción original de la [LGT de 2003](#), ahora ha pasado a ser de dieciocho meses, una mitad más de tiempo, como regla general.

Según el Estatuto del contribuyente podía ampliarse el plazo, por otros doce meses, cuando concurriera alguna de las siguientes circunstancias: a) cuando se tratara de actuaciones que revistieran especial complejidad b) cuando en el transcurso de las mismas se descubriera que el contribuyente había ocultado a la Administración alguna de las actividades empresariales que realizaba. La LGT de 2003 asume la solución precedente, si bien modula «otro período que no podrá exceder de doce meses». Y añade la necesidad de un acuerdo motivado con hechos y fundamentos, sobre la concreta decisión de ampliación.

Desde el punto de vista sistemático, en presencia de un procedimiento inspector (Sección 2ª del capítulo IV) debe marcarse la distinción con el plazo máximo y sus consecuencias en el procedimiento de comprobación limitada⁶, de menor amplitud, particularmente cuando es practicado por órganos de inspección, procedimiento al que no son aplicables estas reglas del [artículo 150](#) de LGT en estudio.

6 Distingue al procedimiento de comprobación limitada que se realizan actividades de comprobación pero no de investigación, que el objeto es más restringido que en un procedimiento inspector y que las competencias del órgano actuante están limitadas.

En la historia de la norma, la regulación del plazo máximo del procedimiento de inspección es contemporánea de la separación del procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador, obra del Estatuto del contribuyente en 1998 (RCL 1998, 545). Este factor histórico explica el origen de que, llegando a la actualidad, el plazo máximo del procedimiento sancionador siga teniendo una regulación separada y distinta del plazo máximo del procedimiento inspector de liquidación.

III . Cómputo del plazo

El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las actuaciones, hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo, de ordinario, la liquidación dictada por el Inspector -Jefe. Se trata de fechas de las que el contribuyente debe



tener conocimiento en la dinámica del procedimiento.

En el caso de actas de conformidad, como sabemos, en el plazo de un mes desde la fecha del acta, se entiende notificada liquidación con un contenido idéntico a la propuesta de liquidación contenida en el acta, si no ha habido actuaciones intermedias de la Inspección.

En el caso de un acta con acuerdo, se entenderá notificada la liquidación y, en su caso, 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 ([artículo 155.5](#)).

En cuanto plazos para la actuación de la Administración expresados por meses, tanto los dieciocho como los veinticuatro meses deberán ser computados «de fecha a fecha», aun cuando comiencen a computarse desde el día siguiente a la notificación, concluyendo con un ordinal idéntico al primero. Salvo cuando no haya día equivalente al primero (31 de agosto), caso en que se tomará el último día del mes (28 de febrero).

A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente que la Administración acredite que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la liquidación. La carga de la prueba del intento de notificación corresponde claro está a la Administración actuante.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se deberá informar al obligado tributario del plazo máximo que le resulte aplicable. La ausencia de esta información puede ser considerada como una irregularidad no invalidante.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector en la actualidad no juegan las reglas del [artículo 104](#) de [LGT](#), sobre periodos de interrupción justificada, ni sobre las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Esta ausencia resulta ahora una especialidad del procedimiento inspector de liquidación, frente a los demás procedimientos de liquidación, ausencia a la que debe prestarse atención. Sin embargo, la normativa ha introducido causas de suspensión del plazo máximo.

IV . Causas de suspensión

El cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector según la [ley núm. 34/2015](#) se suspenderá (apartado 3 del [artículo 150](#)) desde el momento en que



concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Caso de posible delito, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal cuando concurra causa que impide practicar la liquidación «vinculada» a delito, según lo señalado en el [artículo 251](#) de [LGT](#) ⁷.

7 Si la Administración aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, si bien deberá abstenerse de practicar liquidación, en los siguientes supuestos: a) cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el [Código Penal](#) b) cuando de resultados de la comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado concreto c) cuando la liquidación de la Administración pudiese perjudicar de cualquier forma la comprobación de la defraudación. En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de la circunstancia determinante de la decisión de no proceder a liquidar ([artículo 251](#) de LGT) .

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) Caso de planteamiento por la Administración de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la [Ley 28/1990](#), del Convenio Económico y en la [Ley 12/2002, de 23 de mayo](#), del Concierto Económico y también la recepción de la comunicación del mismo.

d) En el contexto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria [fraude de ley], la notificación al interesado de la remisión a la Comisión consultiva del expediente de conflicto. La [Ley núm. 34/2015](#) muda su anterior conceptualización de este supuesto como interrupción justificada del cómputo del plazo máximo a la de causa de suspensión del cómputo del plazo.

e) El intento de notificación al obligado de la propuesta de resolución o de liquidación y el intento de notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones inspectoras, posterior a la conformidad prestada al acta inspectora, del [artículo 156.3.b\)](#) de LGT .

f) La concurrencia en el curso del procedimiento de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones inspectoras.

Consecuencia: ante la concurrencia de estas circunstancias la Inspección no



podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores -con la salvedad de los supuestos de la letra e), que tienen un distinto significado- sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas.

DESAGREGACION de ACTUACIONES: no obstante, si la Administración aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos, separadamente, la correspondiente liquidación.

La mención de «elementos» de la obligación susceptibles de separación presupone que el impuesto abarque conceptos impositivos distintos, impuesto cuyo arquetipo es el I.R.P.F. La realización de esta artificiosa desagregación de conceptos dentro de un mismo hecho imponible corre el riesgo de que la delimitación de la desagregación incurra en arbitrariedad y acabe, incluso, volviéndose en contra de la Administración.

En estos casos, a los efectos del cómputo del periodo máximo de duración, 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 parte que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propias circunstancias en cuanto a extensión y suspensiones del plazo máximo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias señaladas, lo que se comunicará al obligado 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 afectados por la suspensión y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión. El tiempo de suspensión finalizará no cuando la causa cese sino cuando tenga entrada en el registro de la Administración competente 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 de la letra d), conflicto en aplicación de la norma, el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe. El [artículo 159.4 y 5](#) establece dos reglas. Que el plazo máximo para emitir el informe



será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. Que transcurrido el plazo sin que la Comisión haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión⁸.

8 De Miguel Canuto, E., «Actuaciones inspectoras en relación con el fraude tributario», en Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal, Hinojosa Torralvo, J.J., (dir.), Barcelona, 2012.

Prosecución: una vez finalizada la suspensión, el procedimiento inspector continuará por el plazo que reste. El plazo máximo del procedimiento inspector, en este sentido, reúne características propias de un plazo de caducidad, susceptible de suspensión⁹. Anotamos que la norma no establece un límite máximo al tiempo de suspensión, como regla general.

9 Antes de la reforma, Calvo Ortega, R., respecto al plazo máximo del procedimiento inspector, ya entendía que «se trata, lógicamente, de un plazo de caducidad con efectos sobre el procedimiento» (Derecho tributario, Parte general, 11ª ed., Madrid, 2007, pág. 275).

Caso de reclamación contra la resolución «desagregada» y contra la resolución ulterior a la suspensión, el Tribunal económico-administrativo podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria y que afecten al mismo tributo, siempre que exista conexión entre ellas. La acumulación podrá quedar sin efecto cuando el Tribunal considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones¹⁰.

10 [Artículo 230](#) de LGT .

Prescripción: la ruptura de la simultaneidad y la desagregación de actuaciones pueden conducir al factible escenario de que una parte de la deuda incumpla el plazo máximo, y ello redunde en prescripción de la obligación, mientras que la otra parte de la deuda sea notificada dentro de su plazo máximo. La prescripción de una parte de la deuda redundará a su vez en prescripción de toda la deuda.

Claro está que no nos hemos referido a la suspensión de la ejecución del acto, sino a la suspensión o parálisis del cómputo del plazo para concluir un procedimiento comenzado. Como noción procedimental «suspensión» de actuaciones, trae que



cuando se levanta la causa de suspensión solo se disponga del plazo restante y se contrapone a «interrupción» de actuaciones que permite volver a disponer de todo el tiempo inicialmente disponible para actuar.

V . Extensiones del plazo

La regulación actual ha introducido dos novedosas causas de extensión o prolongación del discurrir del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

«TIEMPOS MUERTOS»: El obligado 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 y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos a él efectuados.

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.

La Administración actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que su concesión puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones del procedimiento. La denegación de la solicitud no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa. Se trata pues de un acto de concesión graciosa, y no reglada, a favor del obligado.

En resumen los «tiempos muertos» (dead time) concedidos al contribuyente se suman a la duración inicial y hay un momento a partir del cual ya no pueden ser concedidos.

APORTACION INESPERADA: cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o manifieste que no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, entonces su inesperada aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se suceda una vez transcurridos al menos nueve meses desde su inicio.

La extensión del plazo será, incluso, de seis meses cuando la aportación por el obligado se efectúe tras la formalización del acta de la inspección y determine que el órgano competente para liquidar, el Inspector-Jefe, se vea en la tesitura de acordar 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 la Administración constancia de la concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta¹¹, el obligado aporte datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

11 Queda derogada la anterior redacción del artículo 158.III de [LGT](#), sobre estimación indirecta que establecía tres reglas. Primera: momento de presentación: los documentos relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización y cuando el obligado demuestre que los documentos presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. Segunda: cómputo del plazo máximo: cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los documentos no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el [artículo 150](#) de LGT . Tercera: retroacción de actuaciones: cuando el obligado demuestre que los documentos presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias.

Relación temporal con el procedimiento sancionador: cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concorra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del [artículo 150](#) LGT, sobre «aportaciones inesperadas», entonces el plazo máximo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá también por idéntico tiempo conforme a las mismas reglas. Encontramos una novedosa extensión ope legis del plazo máximo del procedimiento sancionador, por simetría, con ocasión de una causa de extensión producida no en el propio procedimiento sancionador sino en el procedimiento de liquidación del que trae causa.

VI . Sobre las interrupciones justificadas

Respecto a la experiencia tenida acerca de las interrupciones justificadas del cómputo del plazo máximo en la normativa pre-vigente es ilustrativo el caso CIMPOR Inversiones resuelto por [S.T.S. de 12 de marzo de 2015](#)¹², sobre liquidación de impuesto sobre sociedades, ejercicio 2004, en lo relativo a la prescripción del ejercicio



2004.

12 Rec. nº 4074/2013.

En el contexto del intercambio de información, el 17 de septiembre de 2007 se solicitó información a las Administraciones de Portugal, Irlanda y Holanda. En relación con ello los acuerdos de liquidación dicen que no se computan los períodos de interrupción justificada por petición de informe a otros países: de 17-09-2007 a 17-03-2008. En los tres casos, con base en los respectivos convenios de doble imposición y la Directiva 77/1999, sobre intercambio de información, se solicitaba que se especificaran el importe de los intereses cobrados de la actora por los prestamistas y la tributación de los mismos en sus respectivos impuestos personales nacionales.

La [S.T.S. de 24 de enero de 2011](#)¹³, había abordado la noción de «interrupción justificada» por las solicitudes cursadas a otros Estados, declarando 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, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se dirige el procedimiento».

13 Rec. nº 5990/2007.

Además, 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. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal, tras el análisis de la información recabada, para practicar liquidación.

Por ello, 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 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, para poder hablar, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Las anteriores reflexiones deben servir para interpretar la norma que se contiene en el apartado 4 del [artículo 31 bis](#) del R.G.I.T., según el cual «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Esta previsión es expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, y las reflexiones



conducen a entender que quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, la Administración continúe 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 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, que ya había sido ampliado, considerando que, en todo caso y circunstancia, con abstracción de las circunstancias concurrentes, la petición de informes a otras Administraciones supone una interrupción justificada de las actuaciones, y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor¹⁴.

14 Esta interpretación se ha visto reiterada en la [S.T.S. de 26 de enero de 2011](#) (rec. nº 964/2009), [S.T.S. de 3 de octubre de 2011](#) (rec. nº 1706/07), [S.T.S. de 14 de octubre de 2011](#) (rec. nº 391/09) y [S.T.S. de 28 de noviembre de 2011](#) (rec. nº 127/2009).

En la [S.T.S. de 22 de octubre de 2012](#)¹⁵, ya se había dicho que, la aplicación del [artículo 31.bis.4](#) del R.G.I.T. debe limitarse a los casos en que hay un verdadero exceso temporal que entorpezca o amplíe el desarrollo de las actuaciones, impidiendo el cumplimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones, ya que la regla general está constituida por el plazo de doce meses que, sólo en casos excepcionales, cuando concurren circunstancias que impidan o dificulten su cumplimiento, acreditadas y razonadas, podrá prolongarse.

15 Rec. nº 5063/2009.

En el caso de autos, durante el tiempo en que tardó en recibirse la información solicitada se dictan tres diligencias, lo que pone de manifiesto que la Administración no se vio imposibilitada de realizar su actividad comprobadora en tanto esperaba obtener la información solicitada a las Administraciones portuguesas, irlandesas y holandesas. Además, los datos solicitados se recibieron con tiempo suficiente para concluir el procedimiento dentro del plazo máximo.

En suma, el Tribunal supremo aprecia que se alcanzó la prescripción de la deuda impositiva relativa al ejercicio 2004, consecuencia del incumplimiento del plazo máximo del procedimiento inspector.



VII . Consecuencias del incumplimiento

El plazo máximo está concebido como garantía del particular. ¿Qué consecuencias tiene el incumplimiento del plazo máximo? Se descarta que el incumplimiento por la Administración del plazo máximo del procedimiento inspector determine la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero está previsto que produzca los siguientes efectos en la historia temporal de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

1.º que «no se considerará interrumpida¹⁶ la prescripción» en relación con las actuaciones inspectoras que hayan sido desarrolladas durante el tiempo señalado de los dieciocho meses¹⁷. Volver a contar que puede conducir, de manera sobrevenida, a la extinción de la deuda tributaria.

16 Induce a confusión la expresión «anulación» del efecto interruptor, porque el efecto interruptor en sí no es ningún acto que pueda ser objeto de anulación por la Administración o los Tribunales. Veo preferible hablar de enervación, cesación o pérdida del efecto interruptor.

17 La «inspiración» de este efecto está en las consecuencias de la caducidad de un procedimiento administrativo. El legislador tributario se queda con el efecto secundario, la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción en curso, al tiempo que niega el efecto principal, la invalidez de la resolución dictada en el procedimiento que ha caducado.

2.º que tendrán el carácter de ingresos espontáneos los efectos de los recargos por extemporaneidad del [artículo 27](#) de [LGT](#) los ingresos realizados desde¹⁸ el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo. De ello se desprende la exclusión de imposición de sanciones, atendido el juego de las normas sobre los recargos¹⁹.

18 Desde la perspectiva diacrónica, cabe señalar que la solución legal («desde el inicio») es distinta de la solución reglamentaria («después del incumplimiento») introducida en su día por el [R.D. 136/2000](#) en el R.G.I.T. ([artículo 31. quater](#)), según el cual «los ingresos pendientes realizados después(...) del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del [artículo 61](#) de la Ley General Tributaria, 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». La trascendencia de la diferencia se subraya desde la perspectiva del juego de una y otra solución en relación con la prescripción.

19 Lo ha visto Pérez Royo, F., Derecho financiero y tributario, Parte general, 17 ed., Madrid, 2007.

El contribuyente deberá efectuar el ingreso tardío en un momento en que desconoce si la Administración cumplirá o no con el plazo y, por ello, desconociendo si obtendrá o no la «ventaja» de la exclusión de la sanción por razón del ingreso tardío. Aunque no hay que desconocer que en suma está ingresando lo que debe.

3.º que no se exigirán al obligado los intereses de demora tributarios, componentes de la deuda, por el tiempo que va desde que se produzca el incumplimiento del plazo máximo hasta la finalización del procedimiento inspector²⁰. Aunque algún autor ha visto aquí una «compensación de moras», lo cierto es que el contribuyente no es responsable de la demora de la Administración.

20 Girado el exceso de intereses, si el contribuyente los paga, recurre y el recurso es estimado, entonces la Administración deberá devolver el exceso de intereses más los intereses de demora sobre ellos, contando desde la fecha del ingreso.

En cuanto a la historia temporal de las actuaciones del procedimiento -primer efecto-, la solución adoptada se desmarca de la regla-marco del Derecho administrativo en que el incumplimiento del plazo máximo en los procedimientos administrativos dirigidos a dictar actos de gravamen es la caducidad del procedimiento y consecuente invalidez de la resolución dictada.

Desde el punto de vista sistemático debe señalarse que el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento sancionador tributario sí origina la caducidad del procedimiento y, además, no permite dictar una segunda resolución sancionadora. Cuando los órganos de inspección desarrollen un procedimiento de comprobación limitada el incumplimiento del plazo máximo de seis meses acarrea la caducidad del procedimiento. El esquema de conjunto presenta estas asimetrías.

La pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción no se predica de todas las actuaciones del procedimiento sino que se limita a las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado de los dieciocho o veintisiete meses, no alcanzando la pérdida a la eficacia interruptiva de las de actuaciones realizadas con posterioridad a la finalización del plazo máximo. Esta división en los efectos del incumplimiento, ausente en el Estatuto del contribuyente de 1998 (RCL 1998, 545)²¹, tiene su origen en la regulación de la LGT de 2003. Es una solución incoherente, porque si ha habido demora en el quehacer, el conjunto de las actuaciones están



implicadas en la tardanza.

21 La restricción para la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción «hasta la finalización del plazo de duración» del [artículo 31.quater](#) del R.G.I.T., redacción por R.D. nº 136/2000, carecía de base legal. Porque el [artículo 29](#) del Estatuto de contribuyentes (RCL 1998, 545) no se la daba.

En el caso de que la Administración haya comenzado antes de los últimos dieciocho meses que culminan la prescripción, esta solución banaliza la pérdida de efectos interruptivos de la prescripción, porque permite a la Administración demorarse tranquilamente, tan pronto haya realizado una temporánea actuación posterior al plazo máximo. Coadyuva a ello la coetánea supresión de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras.

El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse por la Administración. El incumplimiento del plazo puede conducir a que, de manera sobrevenida, se consume la prescripción de la deuda.

Respecto al juego -segundo efecto- de la presentación de una autoliquidación **complementaria** en el curso del procedimiento, desde la óptica de la prescripción, en el caso Foot Force Sport, resuelto por [S.T.S. de 17 de junio de 2013](#)²², la tesis de la actora era que la actuación de autoliquidación era un acto más incardinado en las actuaciones del procedimiento de inspección, al igual que lo es cualquier aportación de documentación o cualquier manifestación realizada en el curso del procedimiento. Sin embargo, el Tribunal supremo, respalda a la Audiencia Nacional, y rechaza la tesis, afirmando que es un acto del deudor que tiene carácter interruptivo de la prescripción, pues conforme a la letra c) es una «actuación del sujeto pasivo tendente al pago o liquidación de la deuda», donde están incluidas tanto las autoliquidaciones complementarias presentadas antes como las presentadas después del inicio de las actuaciones inspectoras.

22 Rec. nº 3755/2011.

Desde el punto de vista sistemático, podemos anotar que los efectos de imposición de recargo y exclusión de sanciones por ingreso tardío solo pueden presentarse en el curso de un procedimiento de inspección demorado y no se presentaran en los procedimientos de comprobación efectuados por los Órganos gestores, ni tampoco en los procedimientos de comprobación limitada orquestados por los órganos de inspección. Allí la solución es otra.

Cabe efectuar el **contraste** dogmático con los procedimientos dirigidos a dictar un



acto de reconocimiento de un derecho del particular en que el incumplimiento del plazo máximo, cuando es imputable a la Administración, tiene como consecuencia la aparición de silencio administrativo²³. Por otra parte, si el contribuyente inicia el procedimiento y permanece inactivo en cuanto a las actividades indispensables que a él corresponde evacuar entonces «cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo»²⁴ ([artículo 104.III](#), último párrafo de LGT). La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el cómputo del plazo de prescripción.

23 En los procedimientos administrativos iniciados a solicitud del interesado el incumplimiento por la Administración del plazo máximo da lugar a la producción del silencio administrativo ([artículo 43.1](#) de L.R.J.A.P. (RCL 1992, 2512)). En los procedimientos iniciados de oficio de que pueda derivar el reconocimiento de un derecho al particular, el incumplimiento del plazo máximo da lugar a la producción del silencio administrativo ([artículo 44.1](#) de L.R.J.A.P. (RCL 1992, 2512)). Desprendemos que lo esencial es que el procedimiento administrativo se dirige al reconocimiento de un derecho del particular. Conclusión que encontramos corroborada en que el procedimiento iniciado mediante declaración ([artículos 128 a 130](#) de LGT), que se dirige a dictar la liquidación de una deuda, un acto de gravamen, en él, el incumplimiento del plazo máximo ocasiona la caducidad del procedimiento ([artículo 130](#)) en cuanto causa imputable a la Administración. Lo esencial aquí es que el procedimiento se dirige a dictar un acto de gravamen, y por ello, el incumplimiento del plazo máximo no da lugar al silencio administrativo, pasando a segundo plano quién fue el que inició el procedimiento.

24 Es éste un distinto escenario, caracterizado por la falta de diligencia del particular en el desarrollo del procedimiento, a contraste con los escenarios de falta de diligencia imputable a la Administración.

VIII . Retroacción de actuaciones

En el escenario de una resolución judicial o económico-administrativa que 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 máximo previsto 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 resolución²⁵.

25 Apartado 7 del [artículo 150](#) de [LGT](#).

La retroacción de actuaciones supone excepcionar la «flecha del tiempo», volviendo atrás por referencia al procedimiento en que tuvo origen el acto impugnado. Cuando el tiempo que reste según el cómputo original o historia temporal sea inferior a seis meses, la Administración encuentra una «dilatación» del tiempo inicialmente disponible hasta los seis meses.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento inspector. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Esta regla sobre retroacción de actuaciones tiene su propio criterio de transición: la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución²⁶, como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado, se produzca a partir de la entrada en vigor de la [Ley núm. 34/2015](#).

26 La norma enunciada en la reforma -aparte un matiz de redacción- es la misma que era, si bien lo relevante ahora es su juego en relación con el nuevo más amplio plazo máximo de dieciocho meses.

Actuaciones de ejecución : a diferencia del supuesto de retroacción de actuaciones, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos anulatorios de los tribunales económico-administrativos, no formarán parte del procedimiento inspector en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación²⁷.

27 [Artículo 239](#) de [LGT](#).

La interpretación sistemática exige formular la distinción entre la concurrencia de defectos formales del procedimiento que son origen de la retroacción de las actuaciones y la concurrencia de vicios sustantivos de la obligación tributaria a extramuros de la retroacción, que pueden dar lugar a actos de ejecución dirigidos a liquidar la deuda.

Los actos resultantes de las actuaciones de ejecución de la resolución deberán ser notificados al obligado (execution time) en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano de la Administración competente



para su ejecución. No se exigirán intereses de demora tributarios desde que la Administración incumpla el plazo de un mes hasta que se practique liquidación.

La finalización del devengo de intereses enunciada entronca con el inciso final de la regla del [artículo 26.5](#) de LGT cuando preceptúa que el día final del cómputo, caso de anulación de liquidación y práctica de una nueva, no puede ser posterior al vencimiento del plazo máximo para ejecutar la resolución.

Volviendo a la retroacción de actuaciones, el vencimiento del plazo de seis meses o plazo restante superior sin dictar resolución debe comportar la cesación del devengo de intereses, por aplicación de la regla general del [artículo 26.4](#) de LGT, sobre incumplimiento del plazo para resolver, porque la retroacción, en la arquitectura legal, refiere a las actuaciones del procedimiento origen del acto cuestionado.

IX . Delitos contra la Hacienda Pública

En el escenario de que, en el curso del procedimiento, la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, procederá a formalizar una propuesta de liquidación «vinculada» a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de Derecho en los que se basa la misma, salvo que concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el [artículo 251.1](#) de la [LGT](#)²⁸.

28 Puede verse Palao Taboada, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT», R.E.D.F.nº 167 (2015) y Falcón y Tella, R., «La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo», Quincena fiscal nº 1-2 (2011).

La propuesta de liquidación será notificada al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho y aportar pruebas en el plazo de quince días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En cuanto a vicios susceptibles de ser alegados, los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa en ningún caso producirán el efecto de extinguir la obligación tributaria vinculada a delito. E, incluso, llamativamente, en caso de incumplimiento del plazo máximo quedaran fuera de juego los efectos previstos en las letra a) -interrupción de la prescripción- y letra b) -pago espontáneo- del [artículo 150.6](#) de la LGT Porque la competencia para



determinar la deuda incumplida corresponde al juez penal en la secuencia de la causa penal.

La enervación de la historia temporal del procedimiento sucede sin perjuicio de la posible reprimación de los efectos que pudiera producirse en caso de ulterior devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el [artículo 257.2 c\)](#) de la LGT , sobre «retroacción de actuaciones», por no apreciarse la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración competente para interponer la querrela o presentar denuncia, el Director del Departamento o el Delegado especial, cuando considere que la regularización pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y, la fase administrativa, el procedimiento de comprobación, finalizará, respecto de los elementos de la obligación regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado, en la que se le advertirá de que el período voluntario de ingreso comenzará a contar cuando sea notificada la admisión a trámite de la querrela o denuncia correspondiente ([artículo 253.1](#) de la LGT).

Anotamos que la fecha definitiva del inicio del plazo voluntario de ingreso de la deuda tributaria «vinculada» a delito no coincide con la fecha de la práctica de la notificación al obligado tributario. Señalamos el carácter condicional del inicio del periodo voluntario de ingreso de la deuda, que, en tal momento, es incierto en su producción e incierto en su fecha.

El pase del «tanto de culpa» o la remisión del expediente serán causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción de la potestad de determinar la deuda tributaria y de la potestad de imponer la sanción, por parte de la Administración, de acuerdo con lo previsto en los [artículos 68.1](#) y [189.3](#) de la LGT , para el caso de futura prosecución de las actuaciones.

En suma, «la consecuencia será la práctica de una liquidación administrativa, a cuyo efecto se regula un procedimiento específico que, manteniendo la estructura del procedimiento de inspección, en cuanto a su inicio y tramitación, incorpora significativas modificaciones en la fase de terminación del mismo respecto de la



liquidación vinculada al delito, siendo precisa, para dictar dicha liquidación, la autorización previa del órgano competente para interponer la denuncia o querrella», dice la Exposición de motivos.

X. Obligaciones conexas

En el contexto de las obligaciones conexas encontramos que «en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el [artículo 68.9](#) de esta Ley , se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto por el Tribunal, será de aplicación lo dispuesto en el [artículo 26.5](#) de esta Ley»²⁹.

29 Artículo 239.7 y, en el mismo sentido, [artículo 225](#) de [LGT](#) , por [Ley nº 34/2015](#) .

Esta regla habilita a la Administración para modificar obligaciones conexas sin necesidad de acudir a los procedimientos de revisión de oficio y ello en fase de ejecución de la resolución económico-administrativa, con fundamento en la propia resolución económico-administrativa. La Administración debe extraer las consecuencias lógicas que se deriven del fallo del Tribunal.

El supuesto enunciado en la norma puede ser descrito por la concurrencia de las siguientes circunstancias: 1.º que se dicte una resolución estimatoria de una reclamación administrativa contra la liquidación de una obligación tributaria, incluyendo el supuesto de estimación parcial. 2.º en presencia de obligaciones tributarias, del mismo obligado, conexas a la obligación tributaria que ha sido objeto de reclamación, del mismo obligado. 3.º que respecto a la obligación conexas la Administración había reconocido los mismos hechos o había aplicado el mismo criterio ahora invalidados por el órgano revisor.

Delimitación negativa: debemos excluir los fallos de la reclamación con retroacción de actuaciones por vicio de forma causante de indefensión, fallos que no prejuzgan la regularización final. Nos quedamos con los fallos basados en motivos de fondo, de cuya fundamentación se desprendan hechos relevantes o un criterio a seguir para la obligación conexas.



Consecuencia primordial es que la Administración debe regularizar las obligaciones conexas a la obligación revisada y, en cuanto a la forma, debe hacerlo en el trámite de «ejecución» de la resolución estimatoria de la reclamación. Hay que entender interrumpida la prescripción de las obligaciones conexas, por simetría con las actuaciones interruptivas de la obligación desencadenante, consistentes en la interposición, tramitación y resolución, con conocimiento, de la reclamación administrativa.

Caso de que la regularización consecencial lleve a la anulación de la liquidación conexas y a la práctica de una nueva liquidación de deuda, entonces se devengarán intereses desde el primer día hasta la práctica de la última liquidación. ¿Tiempo? Si la Administración debe dictar un acto de gravamen entiendo deberá acudir al [artículo 239.II](#) de LGT , según el cual «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» (execution time). Además, «no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

XI . Supresión de la «interrupción» de actuaciones inspectoras

La «interrupción» injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado producirá, decía la [LGT](#) , versión original de 2003 , el efecto de que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas hasta la interrupción injustificada, si bien se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento del interesado tras la interrupción injustificada.

Sirve como ejemplo el caso CIMPOR Inversiones³⁰, resuelto por [S.T.S. de 12 de marzo de 2015](#) , sobre liquidaciones de impuesto sobre sociedades, ejercicios 2002, 2003 y 2004, donde se declaró la prescripción de los ejercicios 2002 y 2003, como consecuencia derivada de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por más de seis meses, en consideración a una diligencia irrelevante o diligencia-argucia.

30 Ut supra.

La pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción para las actuaciones del procedimiento era el efecto original introducido en el [R.G.I.T. de 1986](#) , mantenido y elevado de rango a legal por el [Estatuto del contribuyente de 1998](#) y recibido por la



[LGT de 2003](#), que añadió, en el nivel legal, un segundo efecto: que los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tendrán el carácter de espontáneos a los efectos de los recargos por extemporaneidad del [artículo 27](#) de LGT³¹

31 Ut supra, VII. Consecuencias del incumplimiento.

Desde 1998 hasta 2015 han convivido dos garantías para la no perpetuación de las actividades inspectoras en un círculo más estrecho que el de la prescripción: la interrupción injustificada de actuaciones³², solución original del campo tributario y el plazo máximo del procedimiento, cuyo incumplimiento no trae caducidad pero sí pérdida de la interrupción de la prescripción. Un remedio para la inactividad o parálisis y una consecuencia para la dilatación en la actuación.

32 Señalar el desorden terminológico que había introducido esta regla, donde interrupción de actuaciones refiere a inactividad o parálisis de las actuaciones, expresión que convive con interrupción de la prescripción, que tiene por causa actuaciones de la Administración o actuaciones del obligado tributario. La univocidad es una exigencia de racionalidad.

La reforma por [Ley núm. 34/2015](#) emite acta de defunción acerca de la «interrupción injustificada», que durante dos décadas ha prestado su servicios al contribuyente y ahora encuentra su entierro. La solución posterior al mismo esencial problema, inspirada en parte en la [Ley núm. 30/1992](#), de la que a un tiempo se desmarca, es la que ha prevalecido, desplazando a la solución más arcaica.

Desde el punto de vista de las garantías del contribuyente queda una garantía donde antes hubo dos. Como ha indicado Sánchez Pedroche «se trata sin duda de un claro retroceso en los derechos del contribuyente y en la paralela responsabilidad de una Administración tributaria y eficaz»³³.

33 Sánchez Pedroche, J.A., «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», R. C. y T. 381 (2014), pág. 30.

La garantía sobre inactividad (lost time) superior a seis meses encontrará todavía crepuscular aplicación en los procedimientos inspectores en curso a la entrada en vigor de la Ley núm. 34/2015(RCL 2015, 1427), el 12 de octubre de 2015, conforme al criterio de transición introducido para el nuevo [artículo 150](#) de LGT Son éstos los últimos procedimientos concretos que gozarán de tal garantía.



XII . Procedimientos sancionadores

Clarificamos las normas relativas los puntos axiales del procedimiento sancionador en cuanto a parámetros temporales aplicables a las actuaciones inspectoras.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a los hechos comprobados, se entenderá dictada y notificada la resolución, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de ulterior notificación expresa, salvo que en dicho plazo la Administración notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos del apartado 3 del [artículo 156](#) de [LGT](#).

El procedimiento sancionador deberá concluir en su propio plazo máximo, que es de seis meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución. 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 .

La remisión al [artículo 104.2](#) de [LGT](#) , reglas comunes sobre el plazo máximo, juega ahora en un contexto distinto, debiendo destacarse la asimetría de que periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración sí se tienen en cuenta a efectos del plazo máximo del procedimiento sancionador. Mientras que estos avatares ahora quedan fuera de juego para el cómputo del plazo máximo del procedimiento inspector de liquidación.

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del [artículo 150](#) de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo ([artículo 211.2](#) , [2](#) de [LGT](#)). Encontramos, como hemos visto, una novedosa extensión ope legis del plazo máximo del procedimiento sancionador, por simetría, con ocasión de una causa de extensión, relativa a «aportaciones inesperadas», producida no en el propio procedimiento sancionador sino en el procedimiento de liquidación del que trae causa.

Consecuencia del incumplimiento: el vencimiento del plazo máximo del procedimiento sancionador sin que la Administración haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento sancionador, y consecuente invalidez de la resolución sancionadora en él dictada.



La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Singularidad de la caducidad sancionadora tributaria es que tal caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador (apartado 4), aun cuando todavía estuviera en curso el plazo de prescripción de la acción sancionadora.

Caducidad de la acción sancionadora: los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de liquidación no podrán iniciarse respecto a la persona que hubiera sido objeto del procedimiento, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución³⁴([artículo 209.2](#)). La norma explicita que están comprendidos los procedimientos iniciados mediante declaración, procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección. La mejor doctrina ha nombrado este supuesto como de caducidad de la acción sancionadora³⁵.

34 Ejemplo lo encontramos en el caso Red.es resuelto por [sentencia del T.S.J. de Cataluña de 31 de marzo de 2015](#) (rec. nº 1.195/2011) sobre liquidaciones del I.R.P.F., ejercicios 1993, 1994, 1995 y 1996 en relación con liquidaciones del impuesto sobre sociedades ejercicios 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996, en régimen de transparencia fiscal. Anuladas las primeras sanciones, después, se dictan segundas sanciones, incluyendo lo referente a la parte de cuota relativa a la imputación de bases en transparencia fiscal, bases imputadas cuya comprobación había sido realizada varios años antes. La Sala de Barcelona aprecia concurrencia de caducidad de la acción sancionadora.

35 Martín López. J.-Magraner Moreno, F.J., «El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario», Quincena fiscal nº 20 (2003).

El juego del plazo de caducidad de la acción antecede al juego del plazo máximo del procedimiento y su incumplimiento desplaza la aplicación de la norma sobre prescripción de la acción sancionadora. Se trata de un tiempo de inactividad³⁶, cuyo transcurso excluye el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración³⁷. Como plazo expresado por meses se contará de fecha a fecha. Si bien, caso de incumplimiento, el sancionado deberá esperar a la notificación de la resolución sancionadora para hacerlo valer mediante su impugnación.

36 Sobre los avatares jurisprudenciales en los albores de esta caducidad de la acción sancionadora ver Falcón Tella, R., «El plazo para iniciar el expediente sancionador», Quincena fiscal 10 (2007) BIB 2007, 681.

37 Desde el punto de vista pedagógico vemos que tanto la caducidad de la acción



sancionadora como la caducidad del procedimiento sancionador tributario conducen a la exclusión del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Dos causas distintas y un mismo efecto.

Respecto a la **tasación pericial** contradictoria³⁸ ([artículo 135](#)) se han introducido, por [Ley 34/2015](#), nuevas reglas antes insospechadas, en relación con el plazo máximo del procedimiento sancionador y en relación con la caducidad de la acción sancionadora. Son una consecuencia lógica de la separación del procedimiento de liquidación y procedimiento sancionador relativos a una misma deuda.

38 Puede verse de Miguel Canuto, E., La tasación pericial contradictoria, Madrid, 2007. Este libro tiene su origen en un curso de doctorado impartido en su día en la Universidad de Valencia.

Los efectos de la solicitud de tasación para las actuaciones sancionadoras son los siguientes. Que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador -«caducidad de la acción»- que se derive de la liquidación. Que caso de que el procedimiento sancionador estuviera en curso entonces la presentación de la solicitud de tasación suspenderá el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador.

Los efectos de la liquidación derivada de la tasación serán los siguientes. Que tras la terminación del procedimiento de tasación la notificación de la liquidación determinará que el plazo para la caducidad de la acción previsto en el artículo 209.11 se compute «de nuevo» desde dicha notificación. Que en caso de que en tales fechas el procedimiento sancionador ya se hubiera iniciado, la notificación de la liquidación derivada de la tasación traerá, desde el punto de vista del plazo máximo, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación del procedimiento³⁹. Plazo que estaba suspendido consecuencia de la presentación de la solicitud.

39 La comparación entre una y otra solución lleva a entender que en relación a la caducidad de la acción se vuelva a contar el plazo de tres meses de nuevo por entero mientras en relación al plazo máximo solo se reanude el cómputo del plazo restante.

En el supuesto de que en el momento de solicitar el contribuyente la tasación dentro del plazo de un mes desde la notificación de la liquidación la Administración ya hubiera impuesto sanción y como consecuencia de la tasación se dictara una nueva liquidación, entonces se procederá a anular la sanción primigenia y a imponer otra sanción teniendo en cuenta la nueva liquidación.

El criterio de transición para las nuevas reglas en relación con la tasación pericial contradictoria es que son aplicables a solicitudes de tasación que sean presentadas a



partir de la entrada en vigor de la reforma de la LGT La heterogeneidad de las diferentes reglas de transición puede dar origen a cierta complejidad en el juego sincrónico de las nuevas normas.

En el supuesto de actas con acuerdo, su firma exige la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador ([artículo 155.2](#) de LGT), en cuyo caso «las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación del tributo» ([artículo 208.2](#)). Por lo que, si se trata de un procedimiento inspector, se regirá por el [artículo 150](#) de LGT (RCL 2015, 1427)⁴⁰ y no por la normativa sobre el procedimiento sancionador.

40 Parra García-Moliner, A., en Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, Huesca Boadilla (coord.), Madrid, 2004.

XIII . Instituciones de inversión colectiva

Derogando la regulación anterior, se ha introducido una causa de suspensión⁴¹ del plazo máximo del procedimiento inspector de regularización tributaria en el impuesto sobre sociedades, para las instituciones de inversión colectiva, cuando la Administración tributaria inicie ante la Comisión Nacional del Mercado de Valores un procedimiento de revocación o suspensión de la autorización para el ejercicio de la actividad a que se dedican las instituciones.

41 Ut supra IV. Causas de suspensión.

Consecuencia del procedimiento: «en los supuestos previstos en el [artículo 13](#) de la [Ley 35/2003, de 4 de noviembre](#) no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del impuesto sobre sociedades con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores». La Administración deberá pues a continuación practicar liquidación conforme a las reglas del régimen general, ante la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en régimen especial.

«Se considerará período de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del [artículo 104](#) de la [LGT](#), el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración Tributaria y la recepción por ésta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquéllos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el período



de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo»⁴².

42 Disposición adicional nº 3 de [Ley nº 23/2005, de 18 de noviembre](#), sobre impulso a la productividad, redactado por [Ley nº 34/2015](#).

En la regulación de las actuaciones del procedimiento administrativo es oportuno distinguir los tres supuestos siguientes:

1.º el caso de que la Comisión reguladora se pronuncie declarando la revocación o la suspensión de la autorización para el ejercicio de actividad, dentro del plazo de seis meses desde que la comunicación de la Administración haya tenido entrada en algún Registro de la Comisión.

La consecuencia será que la Administración tributaria podrá practicar la regularización de la obligación que sea procedente en atención a los acuerdos de revocación o suspensión que sean ejecutivos, sin perjuicio de la ulterior aplicación del [artículo 219](#) de la LGT, sobre revocación de actos tributarios de gravamen⁴³, a la vista de la resolución estimatoria de los recursos interpuestos contra aquéllos.

43 García-Novoa, C., La revocación en la Ley General tributaria, Pamplona, 2005; Moreno González, S., «La revocación en materia tributaria», Tratado sobre la LGT Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Arrieta, Collado, Zornoza, coords.) T. II, Pamplona, 2010.

2.º el caso de transcurso de dicho plazo máximo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión reguladora. Consecuencia: ello habilita a su término a la Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que proceda, si bien las calificaciones que lo motiven sólo tendrán efectos tributarios

3.º resolución tardía: cuando, con posterioridad al acto de liquidación, la Comisión dicte un pronunciamiento en el que se declare la improcedencia de la incoación del expediente o dicte acuerdo en el que no se declare la suspensión o revocación, será aplicable el [artículo 219](#) de la LGT, sobre revocación de actos tributarios de gravamen.

Ahora bien, los recursos presentados contra los acuerdos de la Comisión sobre revocación o suspensión de la autorización de la institución de inversión no surtirán efectos interruptivos del cómputo de la prescripción relativa a la obligación tributaria en el impuesto sobre sociedades. La prescripción tributaria está sometida a preferencia de norma legal.

Respecto al cambio de ámbito de aplicación de la norma vemos que la redacción



derogada conceptualizaba una causa de interrupción injustificada a los efectos del [artículo 104.2](#) de LGT, mientras que la redacción actual diseña un ámbito más restringido, porque la causa de suspensión enunciada solo refiere al procedimiento inspector.

Se desprende que cuando la Administración actúe en el marco de un procedimiento administrativo tributario distinto al de inspección ahora no contará con la posible causa de interrupción justificada de las actuaciones de que podía gozar antes, porque la previsión normativa de ello, advertidamente o no, en el actual esquema asimétrico, ha sido derogada.

Volviendo a la revocación de actos tributarios de gravamen, posterior a la estimación de recursos administrativos, subrayamos tres notas. Que todo lo que debe ser realizado de oficio por la Administración, si no lo practica, puede ser objeto de solicitud por el particular. En este caso, abiertamente respaldado por la norma. Que el carácter manifiesto de la infracción de ley, causante de la revocación, habrá quedado patente en el contenido absolutorio del acto de la Comisión, de estimación del recurso y la anulación del propio acto administrativo. Que la revocación sólo es posible temporalmente, mientras que no haya transcurrido el plazo de prescripción relativo a la obligación tributaria en juego.

Por ello, dado que el plazo para revocar está asociado al plazo de prescripción de la obligación, la tardanza en comprobar podría excluir la práctica de las actuaciones de revocación. Siendo así, si la Administración dicta liquidación fuera de plazo, que traiga prescripción sobrevenida de la deuda, el contribuyente haría mal en dejar correr el plazo desde su notificación, sin impugnarla, para hacer valer la prescripción. Porque si la deuda ha prescrito, entonces es tarde para revocar. Sin que la notificación de la resolución de la Comisión reguladora pueda reabrir un plazo de prescripción consumado, ni tampoco abrir uno nuevo.

XIV . Particularidades de la deuda aduanera

Las deudas aduaneras⁴⁴ presentan especialidades. La razón está en sus fuentes normativas, que son la normativa de la Unión, en cuanto a las condiciones de regularización, el plazo límite para practicar actuaciones y el efecto del incumplimiento del plazo, y, subordinadamente, la normativa interna en cuanto no se oponga a la normativa europea.

⁴⁴ Puede verse [Bañez Marsilla, S.](#), «Análisis crítico de cuestiones actuales del



Derecho aduanero a la luz de la Jurisprudencia del T.J.U.E. de 2011», Crónica tributaria^o 145 (2012).

Respecto a las actuaciones para la determinación de la deuda, en la normativa comunitaria⁴⁵, conforme al [C.A.C. de 1992](#), se destacan tres reglas. Que no se puede comunicar la deuda aduanera después de tres años desde el nacimiento de la deuda. Que en caso de «acto perseguible judicialmente» el plazo puede pasar a ser mayor. Después, con el [C.A.U. de 2013](#)⁴⁶, será causa de suspensión del cómputo del plazo la presentación de un recurso contra la deuda aduanera notificada. Tanto el recurso inicial ante la Administración aduanera, como el recurso ulterior ante la autoridad judicial. Suspensión que juega desde la presentación del recurso hasta la finalización del recurso. Que la consecuencia del incumplimiento del plazo es que no se debe proceder a la contracción de los derechos relativos a la deuda aduanera que ya no pueda ser exigida. La deuda queda prescrita (time-barred) y, por tanto, se extingue.

⁴⁵ [Artículo 221](#) de C.A.C. de 1992 .

⁴⁶ Actualmente es aplicable el C.A.U. de 2013 , [artículo 103](#) .

Respecto a las actuaciones de devolución o condonación, en la normativa comunitaria, si bien el procedimiento puede iniciarse de oficio, también el deudor puede solicitar la devolución o condonación. Los motivos⁴⁷ pueden ser exceso de cobro, error en la Administración aduanera, razones de equidad, mercancías defectuosas e invalidación de la declaración, por cambio de régimen. Contando desde la notificación de la deuda, el plazo es de tres años para el exceso de cobro, error de la Aduana y razones de equidad, mientras que es de un año para las mercancías defectuosas. Con posibilidad de prórroga, en los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor. El caso de invalidación de la declaración atenderá a su específico plazo.

⁴⁷ [Artículos 236 a 242](#) de C.A.C. de 1992 .

Después, con el C.A.U. de 2013 , será causa de suspensión del transcurso del plazo, la presentación de un recurso contra la deuda aduanera, por el tiempo que va desde la presentación del recurso hasta la finalización del procedimiento del recurso ([artículo 121](#)). Y, por otra parte, la Comisión, en determinados casos, será la competente para acordar la devolución o condonación de la deuda aduanera.

En cuanto al «restablecimiento de la responsabilidad» [reintegro] de la devolución o condonación, el supuesto de hecho es una errónea concesión de la devolución o la condonación. La consecuencia es que la deuda inicial vuelve a ser exigible ([artículo 242](#)) siempre que no haya prescrito. Después, con el C.A.U. de 2013 , se producirá la



suspensión del plazo para determinar y notificar la deuda, desde la solicitud de devolución o condonación hasta que se tome una decisión sobre la devolución o condonación.

Por su parte, la normativa interna⁴⁸ parte de la premisa de que mientras no haya transcurrido el tiempo máximo, la liquidación de la deuda aduanera, que debe ser considerada provisional, puede volver a ser regularizada posteriormente, en las condiciones previstas en la normativa europea. Se recogen las siguientes tres previsiones.

48 D.A. nº 20 de la [LGT](#), por [Ley nº 34/2015](#).

Que el transcurso del plazo límite previsto en la normativa de la Unión para determinar y notificar la deuda al obligado es el único caso que puede dar lugar a la caducidad del procedimiento administrativo. Que en los procedimientos de aplicación de los tributos aduaneros, el efecto del incumplimiento del plazo máximo para dictar resolución será el efecto previsto en la normativa de la Unión. Caso de no previsión del efecto del silencio administrativo entonces el silencio tendrá siempre efecto negativo. Que para determinar el valor en aduana de la mercancía se debe acudir a la normativa de la Unión y no cabe acudir a la normativa interna sobre comprobación de valores.

Pues bien, la jurisprudencia comunitaria, de la que es exponente la [sentencia TJUE de 10 de diciembre de 2015](#), caso Veloserviss⁴⁹, ha asentado las siguientes tres premisas.

49 [Sentencia del T.J.U.E. de 10 de diciembre de 2015](#), caso Veloserviss, causa C-427/14 (Letonia).

Que «tanto del artículo 1 de ese Código, según el cual la normativa aduanera de la Unión está constituida también por las normas de desarrollo adoptadas en el ámbito nacional, como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que, aunque los Estados miembros siguen estando facultados para establecer reglas de procedimiento en el ámbito de aplicación del Código aduanero, deben asegurarse no obstante de que esas reglas se ajusten a ese Código y, más en general, a las exigencias y a los principios pertinentes del Derecho de la Unión (apartado núm. 19)»⁵⁰.

50 Puede verse la [sentencia del T.J.U.E., caso CIVAD](#), causa C-533/10, EU:C:2012:347, apartado nº 23, el Auto del caso Saupiquet/Comisión, causa C-37/12 P, EU:C:2013:96, apartado nº 39, y la [sentencia caso Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics](#), causa C-129/13, EU:C:2014:2041, apartado



nº 77.

Que «si esa revisión o esos controles ponen de manifiesto que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, a saber, que se han cometido errores u omisiones materiales, o bien errores de interpretación del Derecho aplicable, conforme al artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, las autoridades aduaneras deben adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan (apartado núm. 24)»⁵¹.

51 En ese sentido la [sentencia del TJUE del caso Terex Equipment](#), causa C-430/08, EU:C:2010:15, apartado nº 62.

Que, en el campo del tiempo disponible para las actuaciones, se llega a que «por tanto, toda vez que el [artículo 78](#) del Código aduanero no establece ningún plazo de prescripción (time-limit) para el control a posteriori de las declaraciones aduaneras, los Estados miembros están facultados, a la luz del principio de seguridad jurídica, para someter ese procedimiento a un plazo de prescripción razonable» (apartado núm. 33). Ello en el contexto del plazo de tres años para determinar y notificar la deuda⁵².

52 En cuanto a las normas en estudio hay una correspondencia, en lo esencial, entre la regulación del C.A.C. de 1992, versión por [Reglamento 2.700/2000](#), y el texto en el C.A.U. de 2013, que es el actualmente aplicable para ellas.

Por ello, cabe argumentar, en breve síntesis, lo que sigue: 1.º el sistema de garantías europeo no excluye el sistema de garantías doméstico, si es superior en el nivel de garantía. 2.º la reiterabilidad de las actuaciones administrativas de regularización, jurisprudencialmente postulada, no excluye el respeto a los plazos máximos o límite en las sucesivas actuaciones. 3.º la normativa europea no impide que la normativa española ponga la exigencia del plazo máximo en el procedimiento de inspección y sus consecuencias, coordinado con el límite del cumplimiento del plazo de caducidad de tres años, exigencia comunitaria para determinar y notificar la deuda.

XV . Bibliografía

Calvo Ortega, R., Derecho tributario, Parte general, 11ª ed., Madrid, 2007.

Calvo Vérguez, J., «La nueva [Ley 34/2015, de 21 de septiembre](#), de modificación



parcial de la [Ley 58/2003](#), General Tributaria; principales cuestiones conflictivas», Aranzadi digitalnúm. 1 de 2015 BIB 2015, 16991.

De Miguel Canuto, E., «Caducidad del procedimiento inspector e interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», Tribuna fiscalnúm. 93 (1998).

- «Actuaciones inspectoras en relación con el fraude tributario», Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal, Hinojosa Torralvo, J. J., (dir.), Barcelona, 2012.

- Tasación pericial contradictoria, Madrid, 2007 BIB 2007, 2478.

Eseverri, E., Derecho tributario. Parte general, Valencia, 2006.

Falcón Tella, R., «El plazo para iniciar el expediente sancionador», Quincena fiscal10 (2007) BIB 2007, 681.

Falcón y Tella, R., «La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo», Quincena fiscalnúm. 1-2 (2011) BIB 2011, 62.

García Berro, F., Los procedimientos tributarios y la [Ley 30/1992](#) desde la nueva perspectiva de la [Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los contribuyentes](#), Madrid, 1998.

García-Novoa, C., La revocación en la Ley General tributaria, Pamplona, 2005.

- El silencio administrativo en Derecho tributario, Pamplona, 2001.

Ibáñez Marsilla, S., «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la Jurisprudencia del T.J.U.E. de 2011», Crónica tributarianúm. 145 (2012).

Martín López, J.-Magraner Moreno, F.J., «El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario», Quincena fiscalnúm. 20 (2003).

Menéndez Moreno, A., «En busca del plazo perdido (a propósito de la reforma del artículo 150 en el proyecto de modificación de la LGT)», Quincena fiscal12 (2015).

Moreno González, S., «La revocación en materia tributaria», Tratado sobre la LGTHomenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Arrieta, Collado, Zornoza, coords.) T II, Pamplona, 2010.

Palao Taboada, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT», R.E.D.F.núm. 167 (2015).

Parra García-Moliner, A., Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, Huesca



Boadilla (coord.) Madrid, 2. 004.

Patón García, G., «Los procedimientos de gestión e inspección tras la modificación de la LGT», en La nueva tributación tras la Reforma fiscal (Patón García, dir.), Barcelona, 2016.

Pérez Royo, F., Derecho financiero y tributario, Parte general, 17 ed., Madrid, 2007.

Sánchez Pedroche., J.A., «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», R. C. y T.381 (2014).