



**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4  
Mar. 2009, rec. 185/2007**

Ponente: Frías Ponce, Emilio.

Nº de Recurso: 185/2007

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA. Legalidad del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Efectos del silencio en los procedimientos tributarios. Obligación formal de presentar una declaración informativa del contenido de los libros registro de IVA. Información previa a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles. Actuaciones de asistencia tributaria. Representación voluntaria. Actuaciones relativas a obligados tributarios no residentes. Entrada y reconocimiento de fincas. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Normativa aplicada

**TEXTO**

En la Villa de Madrid, a cuatro de marzo de dos mil nueve

**SENTENCIA**

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, representada por el Procurador D. Alfonso de Murga y Florido, contra el Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, con la representación que le es propia.

**ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.-** Con fecha 5 de noviembre de 2007, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona presentó escrito ante esta Sala, interponiendo recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, publicado en el Boletín Oficial del Estado núm. 213, del día 5 de septiembre de 2007.

**SEGUNDO.-** Admitido a trámite el recurso, con fecha 18 de marzo de 2008, se formalizó la demanda correspondiente, en la que la recurrente consideraba que la disposición adicional primera y los artículos 36, 69.6, 77.4, 109, 111.2, 172.5 y 184.1 no eran ajustados a derecho, conteniendo además el Real Decreto impugnado cuatro disposiciones transitorias pero faltando una transitoria general, para evitar que pueda entenderse extendida la aplicación de todo el articulado del Real Decreto a procedimientos iniciados antes de su aplicación.

**TERCERO.-** El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, en su escrito de contestación, suplicó sentencia desestimatoria del recurso.

**CUARTO.-** Evacuado el trámite de conclusiones, se señaló para deliberación y fallo el día 25 de febrero de 2009, momento en el que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE, Magistrado de la Sala

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna en este proceso, mediante recurso directo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, publicado en el Boletín Oficial del Estado del día 5 de septiembre siguiente, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La impugnación se limita a la Disposición Adicional Primera y a los artículos 36, 69.6, 77.4, 109, 111.2, 172.5 y 184.1 y denunciándose también que falta una disposición transitoria general para evitar que pueda entenderse extendida la aplicación de todo el articulado del Real Decreto a procedimientos iniciados antes de su aplicación.

A la pretensión se opone el Abogado del Estado.

Procederemos a examinar por separado cada uno de los preceptos impugnados.



## SEGUNDO.- Disposición Adicional Primera .

Según la recurrente esta disposición regula los efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios, estableciendo: "Uno, los procedimientos que se relacionan a continuación podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que haya notificado resolución expresa: 1. (...) 94 (...)", por lo que para 94 procedimientos tributarios se establece el silencio administrativo negativo.

A su juicio, esta previsión discrepa de lo dispuesto en el apartado 3 del art. 104 de la LGT , que exige que se regule esta cuestión por la normativa específica del tributo de que se trate, en este caso, para cada uno de los 94 procedimientos del apartado 1 del Uno de la Disposición Adicional Primera .

Añade que a la anterior argumentación no se podrá oponer que esta previsión no es nueva por estar contenida en el Anexo 4 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo , al que deroga el Real Decreto impugnado, al tener la norma derogada el mismo rango legal.

Señala, asimismo, que la Disposición Adicional primera impugnada, al establecer en el punto Uno que "los procedimientos que se relacionan podrán entenderse desestimados (...)", supone un perjuicio para el contribuyente, ya que la norma abre la posibilidad de la impugnación, con la necesidad de aplazar decisiones importantes, lo que no resulta en modo alguno equitativo ni respetuoso para el contribuyente.

No podemos compartir este motivo de impugnación.

La disposición adicional primera, en su apartado uno , recoge el listado de procedimientos en los que el silencio produce efectos desestimatorios, en sustitución de la norma reglamentaria antecesora, el Real Decreto 803/1993, que se deroga, que afecta a 94 procedimientos; en cambio, en el apartado dos, aparecen tres únicos procedimientos respecto de los que se prevé el silencio positivo.

Es cierto que esta regulación viene a vaciar en la práctica la regla general del silencio positivo establecida en la Ley General Tributaria en el art. 104.3 de la Ley General Tributaria , en cuanto, a los efectos del silencio en los procedimientos tributarios, señala que, en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, el silencio administrativo «producirá los efectos que establezca su normativa reguladora», y que, a falta de ésta, tal silencio tiene efectos positivos como regla general, al disponer que "los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el art. 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio".



Sin embargo, todo ello no puede determinar una declaración de nulidad de pleno derecho de esta disposición adicional, ya que la propia Ley habilita a una disposición reglamentaria para establecer el sentido del silencio, pues sólo habla de "normativa reguladora", a diferencia de lo que señala el 43.2 de la Ley 30/92 , que autoriza el cambio del sentido de silencio por una norma con rango de ley o norma de Derecho Comunitario.

Por otra parte, aunque la disposición adicional primera no contiene la "normativa reguladora" de ninguno de los procedimientos que menciona, sin que tampoco estén regulados en el propio Reglamento, sino en otras normas, que no prevén los efectos del silencio, y que no han sido modificadas, hay que reconocer que la Ley no exige que el régimen de actos presuntos haya de recogerse en la normativa específica de cada tributo, no persiguiendo otra cosa la disposición adicional primera, al haber asumido la Ley General Tributaria la regulación del silencio en los procedimientos de aplicación de los tributos, de forma similar a la Ley 30/92 , que la adecuación del régimen del silencio a la naturaleza de los mismos.

Finalmente, nada hay que objetar al empleo de la expresión, "podrán entenderse desestimadas", que utiliza el apartado uno de la disposición, en contraposición a la utilizada en el apartado dos "deberán entenderse estimados", pues con estas expresiones la norma se está refiriendo al propio sentido del acto presunto que supone el silencio administrativo. No cabe olvidar que el art. 43.3 de la Ley 30/92 dispone que la "estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizado del procedimiento. La desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente", lo que concuerda con lo que dispone a continuación el apartado 4 del art. 43: "En el caso de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio", a diferencia de los casos de estimación por silencio, en que la resolución posterior de la Administración sólo puede ser confirmatoria.

### **TERCERO.-** Artículo 36 .

Se alega en relación a este precepto, que la obligación formal de presentar una declaración informativa del contenido de los libros registro de IVA que impone carece de la necesaria cobertura legal, por no estar prevista en el art. 29.2.f) de la LGT , en el que el Real Decreto declara fundamentar su exigencia.

La letra f) del art. 29.2 de la Ley General Tributaria , dentro de las obligaciones tributarias formales, incluye la obligación de aportar a la Administración tributaria, entre otra documentación, los registros



que el obligado tributario debe conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.

Ahora bien, la nueva redacción del apartado 3 del art. 29 de la Ley General Tributaria , otorgada por el artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , de medidas para la prevención del fraude fiscal, confiere habilitación legal suficiente para que en sede reglamentaria se regule la presentación por medios telemáticos y de forma periódica la presentación de los libros registros, al establecer que "en desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. En particular, se determinarán los casos en los que la aportación de los libros registro se debe efectuar de forma periódica y por medios telemáticos".

Pues bien, el art. 36 del Reglamento desarrolla esta obligación de informar mediante la presentación de una declaración informativa que incluye el contenido de los libros registro a que se refiere el art. 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido , por lo que no procede tampoco la declaración de nulidad que se interesa, al existir habilitación legal.

**CUARTO.-** Art. 69.6 . Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

La recurrente considera excesivo el plazo de tres meses que el art. 69 del Reglamento otorga a la Administración Tributaria para resolver las solicitudes de información sobre el valor de los bienes inmuebles, a efectos de determinar la base imponible de los impuestos que gravan la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, al ser el plazo para presentar la declaración o autoliquidación de 30 días, por lo que interesa la nulidad de este precepto, por conculcar el principio de seguridad jurídica que instrumenta el art. 90 de la Ley General Tributaria .

Ciertamente, el artículo 69 impugnado desarrolla el art. 90 de la Ley General Tributaria , en el que se establece la obligación de cada Administración tributaria de informar a los interesados sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Sin duda, se trata de una información de gran importancia para el obligado tributario, en la medida en que el valor suministrado por la Administración Tributaria competente resulta vinculante durante un plazo de tres meses en la determinación de la base imponible del tributo correspondiente, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración Tributaria.



El Reglamento se limita a precisar el plazo para contestar estas solicitudes de información, aclarando así un extremo que había quedado en la Ley sin concretar. El plazo de tres meses fijado se considera que es excesivo, lo que no deja de ser una opinión, pero no por ello el precepto incurre en nulidad, porque el plazo no tiene que coincidir con el establecido para presentar la declaración o autoliquidación en las transmisiones intervivos, que es de 30 días, ya que la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles es una opción que la ley concede al contribuyente, y el mismo problema de inseguridad que la recurrente pretende evitar se produciría si la información se presenta en los últimos días del plazo establecido para autoliquidar.

**QUINTO.-** Art. 77.4 . Actuaciones de asistencia tributaria.

Este precepto prevé la falta de vinculación de la Administración tributaria en sus actuaciones de comprobación o investigación a los datos, importes o calificaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario.

Según la recurrente, si se relaciona este precepto con el art. 192 de la LGT , que califica el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones, un error de la Administración en un borrador de declaración puede considerarse infracción, leve o grave, por lo que debería haberse articulado un sistema para dejar preconstituida una prueba, que desvirtuara la calificación de infracción. Por ello, al no haberse previsto así, solicita su nulidad, al vulnerarse los principios de justicia, seguridad jurídica y capacidad económica ya que el administrado no debe responder de los errores e ineficacia de la Administración.

Sin embargo, el apartado impugnado se limita a exonerar a la Administración de toda responsabilidad en relación con las actuaciones de asistencia tributaria, lo que parece razonable, dado que la asistencia se realiza siempre a solicitud del obligado, el cual tiene que verificar luego la información recibida, validando la actuación realizada por la Administración al integrar los datos en la declaración, o negándose a ello sin firmar. Por tanto, nada hay que objetar al precepto que excluye toda responsabilidad de la Administración tributaria por error en los casos de asistencia, pues otra solución supondría atribuir a una mera actuación de asistencia los efectos de una verificación de datos o de una comprobación limitada.

Problema distinto es la responsabilidad del obligado tributario por una eventual infracción tributaria si ha seguido los criterios erróneos expresados por la Administración en las actuaciones de información y asistencia, pero esta cuestión es ajena al precepto impugnado, por lo que el mismo no puede incidir en nulidad.



Sin perjuicio de lo anterior, conviene recordar que en Derecho Tributario se excluye la posibilidad de poder sancionar sin la presencia de algún elemento de dolo o culpa. Así el art. 183 de la Ley General Tributaria establece que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", y el art. 179 dispone quienes pueden ser responsables a efectos de infracciones y sanciones, recogiendo el apartado dos una serie de supuestos de exención de responsabilidad a las acciones u omisiones tipificadas en las leyes, entre los que cabe mencionar, la recogida en la letra e) "cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias", o en la letra d) "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", entendiendo, entre otros supuestos, que se ha puesto la diligencia necesaria "cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley ", por lo que si el eventual infractor sigue el borrador de la Administración faltando el elemento subjetivo podrá haber rectificación de la autoliquidación pero no un ilícito sancionador.

Por otra parte, la cita del art. 192 de la Ley General Tributaria no es oportuna, porque se refiere a infracciones tributarias por incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, por lo que los reparos sólo podrán referirse a otro tipo de infracciones, como las recogidas en el art. 191, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, o 193 y 194, por obtener o solicitar indebidamente devoluciones, pero en estos casos las circunstancias concretas han de valorarse en el seno del correspondiente procedimiento sancionador.

**SEXTO.-** Artículo 109 . Actuaciones relativas a obligados tributarios no residentes.

El párrafo tercero dispone que "en el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3, de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los obligados tributarios".

Alega la Cámara de Comercio de Barcelona que el precepto confunde y mezcla previsiones de distintos preceptos para otros supuestos, estableciendo derivaciones no previstas legalmente, pues el art. 47 de la



Ley General Tributaria establece que "los obligados tributarios no residentes cuando operen en España por medio de un establecimiento permanente deben nombrar un representante con domicilio en territorio español, a efectos de sus relaciones con la Administración tributaria", y el art. 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes, RD legislativo 5/2004, de 5 de marzo, dispone que "en el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente (...) así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente (...) en territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración Tributaria podrán entenderse directamente con el responsable (...)", limitándose, por su parte, el punto 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la que el art. 109 del real Decreto dice encontrar su fundamentación, a precisar cuando existe efectivo intercambio de información tributaria.

De estas normas, deduce la recurrente que el precepto impugnado confunde responsabilidad con representación, sin que pueda admitirse que la necesidad de la Administración de poder contar con un interlocutor válido con el que poder entenderse, lleve al artículo impugnado a atribuir al responsable solidario la representación del obligado tributario no residente sin establecimiento en España, ya que una cosa es que el Real Decreto Legislativo 5/2004 autorice a la Administración (art. 9.3) para que en sus actuaciones pueda entenderse directamente con el responsable, quien, efectivamente, por disponerlo así el 9.1, puede ser el depositario o gestor de los bienes o derechos del no residente, y otra cosa es que el precepto impugnado pueda atribuir la representación del no residente al depositario o gestor. Con esa atribución de representación entiende que el artículo impugnado incurre en un evidente exceso.

No es posible tampoco aceptar este motivo de impugnación.

El art. 47 de la Ley General Tributaria, en los supuestos de obligados tributarios que tengan la condición de no residentes que actúen mediante un establecimiento permanente, obliga a la designación de representante con domicilio en territorio español cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizadas o por la cuantía de la venta obtenida, así lo requiera la Administración Tributaria.

La norma reglamentaria tiene dos apartados. El primero, se refiere al caso de obligados tributarios no residentes pero con establecimiento permanente y el segundo al caso de los que operen sin establecimiento permanente.

En el primer caso, se remita al representante para definir la persona con la que habrán de entenderse las actuaciones, pero, previendo la posibilidad del incumplimiento de la obligación de nombrar representante,





establece que podrá considerar la Administración tributaria representante del establecimiento permanente a la persona que figure como tal en el Registro Mercantil, y si no hubiera representante nombrado o inscrito, o fuera una persona distinta de quién esté facultado para contratar en nombre de aquellos, a quien pueda contratar en nombre del no residente.

Por otra parte, y éste es el supuesto a que se refiere la recurrente, señala el Reglamento, que en el caso de que el no residente en España tenga su residencia en un paraíso fiscal, la Administración podrá considerar representante del depositario o gestor de bienes o derechos del no residente.

En el caso de que no exista establecimiento permanente, el apartado dos dispone que las actuaciones podrán desarrollarse con el representante, en su caso designado al efecto o, cuando la ley así lo prevea, con el responsable solidario en la norma señalado, pudiéndose en este último caso practicar las liquidaciones a nombre de este último.

La conclusión a que se llega, en contra de lo que se mantiene, es que la regulación contenida en el art. 47 y la reglamentaria está vinculada a lo establecido en los artículos 9 y 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo , modificados ambos en su redacción por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , de medidas para la prevención del fraude fiscal, por lo que no existe la confusión que se denuncia, al distinguirse entre los que operen con establecimiento permanente y los que lo hagan sin establecimiento permanente.

**SÉPTIMO.-** Art. 111.2 . La representación voluntaria.

La recurrente sostiene en este apartado que el Reglamento se ha excedido al incluir la letra a) en el art. 111.2 , que señala que "a efectos de lo dispuesto en el art. 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos" ... Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público", todo ello por no tener competencia para regular la acreditación de la representación cuando se trate de actuaciones relacionadas con el apartado 2 del art. 46 de la LGT .

El art. 46.2 de la Ley General Tributaria establece que: Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo



competente. A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos".

Pues bien, el Reglamento lo que hace es fijar una serie de supuestos en los que se entenderá que dicha acreditación es suficiente y fidedigna.

El supuesto cuestionado es objetivo, ya que se vincula al principio de publicidad registral, como también lo es el caso de los documentos públicos o de los privados con firma legitimada por notario, por lo que tiene encaje en la primera de las formas admitidas para realizar la acreditación en los supuestos concretos que enumera la Ley, esto es, "por cualquier medio válido en Derecho que debe constancia fidedigna".

Por tanto, el motivo tampoco puede prosperar.

**OCTAVO.-** Art. 172.5 . Entrada y reconocimiento de fincas.

El art. 172 se refiere a la facultad que tienen los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria para proceder a la entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el art. 142.2 de la Ley General Tributaria .

De acuerdo con lo establecido en el art. 142 de la Ley , el Reglamento exige, con carácter general, en caso de oposición de quien custodie la finca o local, previa autorización administrativa (apartado 2) y, en el caso de entrada o reconocimiento que afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, consentimiento del interesado o autorización judicial (apartado 3).

De este precepto, la recurrente sólo cuestiona el apartado 5 que establece "A los efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el art. 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá, que prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo".

Según la recurrente, esta previsión reglamentaria suscita muchas dudas sobre si, realmente, se han cumplido con las garantías de información establecidas por el art. 141 f), que la Administración debe cumplir, por lo que el reglamento debería haber garantizado con una redacción más clara que el obligado tributario, cuando presta su consentimiento para realizar una entrada y registro en su domicilio, lo hace con pleno conocimiento de sus derechos y de forma libre.



El apartado cuestionado no es nuevo, pues en la normativa reglamentaria anterior, concretamente en el art. 39.4, primer párrafo del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, se señalaba que "se considerará que el interesado o el custodio de las fincas prestan su conformidad a la entrada o reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo". Sin embargo ahora no se recoge el segundo párrafo de la anterior normativa, que disponía que "no obstante, cuando la entrada y reconocimiento se refieran a un domicilio particular se requerirá expresamente del interesado si consiente el acceso, advirtiéndole de sus derechos".

Desde luego, habría sido oportuno la incorporación de esta previsión también en el nuevo Reglamento, a fin de garantizar que el consentimiento para realizar una entrada y reconocimiento en un domicilio se presta por el obligado tributario con conocimiento de sus derechos.

Ahora bien, la supuesta falta de claridad del precepto que se imputa al precepto no puede determinar la nulidad pretendida, ya que el art. 172,5 no excluye la información al interesado sobre sus derechos con motivo de las actuaciones inspectoras, por lo que en la correspondiente diligencia que se levante se debe dejar constancia por parte del actuario de todo aquello que sea muestra que el consentimiento para realizar una entrada en un domicilio se prestó con conocimiento y de forma libre.

**NOVENO.-** Art. 184.1 . Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Se cuestiona, finalmente, el último inciso que señala que "dicho acuerdo (de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 de la LGT) afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento".

Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello



aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento.

DÉCIMO.- Finalmente, aunque es cierto que el Real Decreto impugnado no contiene una disposición transitoria sobre los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor del mismo, ello no puede determinar la nulidad del Reglamento, ya que la Administración no incumplía un mandato de la ley.

Debe recordarse que las pretensiones deducidas frente a una inactividad reglamentaria han encontrado en nuestra jurisprudencia además de la barrera de la legitimación, un doble obstáculo: el carácter revisor de la jurisdicción y la consideración de la potestad reglamentaria como facultad político-normativa de ejercicio discrecional; aunque tales reparos no han sido óbice para que, ya desde antiguo, se haya abierto



paso una corriente jurisprudencial que ha admitido el control judicial de la inactividad u omisión reglamentaria. Como señala la sentencia de 14 de diciembre de 1998 , *"En el ejercicio de esta potestad son diferenciables aspectos reglados y discrecionales (Cfr. SSTs 8 de mayo de 1985, 21 y 25 de febrero y 1o de mayo de 1994 ) , y no es rechazable ad limine , sin desnaturalizar la función jurisdiccional, una pretensión de condena a la Administración a elaborar y promulgar una disposición reglamentaria, porque el pronunciamiento judicial, en todo caso de fondo, dependerá de la efectiva existencia de una obligación o deber legal de dictar una norma de dicho carácter. Es este un problema sustantivo diferenciable, sin embargo, del alcance del control judicial, pues constatado el deber legal de dictar una regulación por la Administración y el incumplimiento de aquél resulta ciertamente más difícil admitir la posibilidad de una sustitución judicial de la inactividad administrativa reglamentaria hasta el punto de que el Tribunal dé un determinado contenido al reglamento omitido, siendo significativo a este respecto el artículo 71.2 de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso -administrativa, Ley 29/1998, de 13 de julio que, abandonando la previsión establecida para el limitado supuesto de las Ordenanzas fiscales en el artículo 85 de la Ley jurisdiccional de 1956 , dispone que "los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anulen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados". Y ello es así porque el poder de sustitución no puede llegar allí donde la ley reserva a la Administración un poder discrecional de decisión que responde a su específica posición político-constitucional. O, dicho en otros términos, tal poder sólo alcanza hasta donde la ley regla la actividad administrativa que en el ámbito de la potestad reglamentaria no suele alcanzar hasta la imposición de la forma o contenido con que ha de quedar redactada la norma reglamentaria, aunque exista la obligación legal de dictarla".*

UNDÉCIMO.- Por lo expuesto, procede desestimar el recurso interpuesto, sin que proceda hacer imposición de costas, al no concurrir las circunstancias previstas en el art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

### FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, contra el Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de



gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en los extremos impugnados, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .  
Rafael Fernández Montalvo Manuel Garzón Herrero Juan Gonzalo Martínez Micó Emilio Frías Ponce Manuel Martín Timón Angel Aguillo Avilés

#### **PUBLICACION.-**

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, **D. EMILIO FRÍAS PONCE** , hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.