

DOCTRINA CIENTÍFICA.

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR DILIGENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La prescripción del derecho a liquidar es una peculiaridad propia de las obligaciones ex lege, en las que el acreedor, en este caso la Administración Tributaria, no conoce inicialmente la cuantía de la deuda tributaria, porque ésta no ha nacido de un acto o contrato previo entre ella y otra parte, como ocurre en la prescripción civil, sino que, realizado el hecho imponible, la ley conecta al mismo, el nacimiento de la obligación tributaria que se deduce de las normas y términos de la Ley, razón por la cual la Administración Tributación (acreedor tributario) tiene el derecho a comprobar la declaración autoliquidación y a determinar la cuantía de la deuda tributaria, o a investigar y hacer igual determinación, si el sujeto pasivo no ha presentado la correspondiente declaración autoliquidada.

Pero una vez determinada la deuda tributaria correspondiente, ex officio y por aplicación de la ley, con carácter provisional o definitivo, ésta es, una vez notificada, ejecutiva y exigible en los términos y plazos señalados en el Reglamento General de Recaudación, para su pago por el sujeto pasivo, en el llamado período voluntario o, en caso contrario, por el procedimiento de apremio.

El precepto que resulta determinante para decidir el problema es el, y el artículo 47 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en relación con lo que se dispone en los artículos 187.3 y 188.3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria, según se trate de actas de conformidad o actas de disconformidad.

El artículo 47 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, dispone lo siguiente:

“Los términos y plazos establecidos en ésta u otras leyes obligan a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas competentes para la tramitación de los asuntos, así como a los interesados en los mismos.”

Ambos textos llevan a la conclusión de que el plazo del recurrente no vence con la presentación de alegaciones, sino cuando concluyó el periodo

conferido para formularlas. El inciso del artículo 188.1, del texto reglamentario anteriormente indicado, cuando se refiere a actas de disconformidad al imponer la obligatoriedad de formular alegaciones dentro del plazo de quince días, y la obligatoriedad de los plazos que proclama el artículo 47 de la Ley 30/1992, abogan por esta conclusión.

Pero no son sólo las normas legales las que exigen esta conclusión, lo reclama de modo inexorable la seguridad jurídica, pues, no puede, ni debe, quedar en manos de una parte la determinación del momento final de un plazo y la del comienzo del trámite siguiente.

Además, la lógica de las cosas también permite esta conclusión. Obsérvese que lo que se pretende es que un acto unilateral de la parte (presentación del escrito de alegaciones antes de la terminación del plazo otorgado, a su instancia, para ello) modifique automáticamente el cómputo inicial del plazo para decidir de que la Administración dispone dada la continuidad entre ambos plazos.

Si este tipo de actuaciones no tienen cabida en el Derecho Privado por ser necesario el consentimiento de todos los intervinientes en el negocio jurídico, con mucha menos razón son viables en el Derecho Público, donde la indisponibilidad de los contenidos jurídicos es la regla.

A mayor abundamiento, en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2009, en un problema semejante al expuesto abunda en la tesis ahora declarada: *"Por lo que hace a la prescripción la sentencia impugnada, y este extremo no es discutido, fija las siguientes fechas como relevantes: a) Fecha de la declaración del Impuesto sobre Sociedades 1 de julio de 1989 con posposición a la de la declaración complementaria el 5 de diciembre de 1990; b) 25 de octubre de 1994 levantamiento del acta (aunque las actuaciones habían sido iniciadas previamente); c) Finalización del período de alegaciones 22 de noviembre de 1994; d) Notificación del acta 4 de mayo de 1995.*

A continuación se añade en la sentencia indicada. *"La cuestión esencial es la de decidir si el cómputo del plazo de seis meses de paralización de actuaciones ha de hacerse desde que tiene lugar el levantamiento del acta, como entiende la recurrente, o, por el contrario, y como sostiene la sentencia impugnada, desde que termina el periodo de alegaciones de que la parte dispone. En el primer caso, y puesto que el acta se levantó el 25 de octubre de 1994, el día de la notificación del acta, 4 de mayo de 1995, habría transcurrido el plazo de seis meses. Ello comportaría que los actos interruptivos que se habían producido por el inicio de las actuaciones perderían esa cualidad interruptiva. De este modo, se habría producido la prescripción, pues entre la fecha de la declaración del ejercicio impugnado*

1 de julio de 1989 y la de notificación de la liquidación 4 de mayo de 1995 habían transcurrido el plazo de 5 años al que se anuda la prescripción del derecho a liquidar. Por el contrario, si el plazo de paralización de las actuaciones imputable a la Administración empieza a contar cuando termina el plazo de alegaciones otorgado al recurrente, en este caso 22 de noviembre de 1994, es evidente que entre esta fecha y la de notificación de la liquidación 4 de mayo de 1995 no se había producido la paralización de las actuaciones por tiempo de seis meses, lo que comportaría que las actuaciones iniciales interruptivas de la prescripción no habría perdido esa naturaleza, y, por tanto, entre el 1 de julio de 1989 y el de inicio de las actuaciones no habían transcurrido los cinco años que determinan la aplicación de la prescripción."

Planteado en estos términos el problema parece evidente que dicho plazo de seis meses ha de contarse desde la fecha en que termina el periodo de alegaciones, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, pues se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo.

Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es éste quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que éste transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción.

¿Pero qué ocurre cuando la Administración tributaria requiere al obligado tributario objeto de inspección, para que aporte documentos que ya constan en el expediente administrativo o le cita a una nueva comparecencia sin trascendencia alguna? ¿Se debe entender que se prolonga con estas diligencias ficticias el tiempo válido de inspección, cuando sólo tienen por finalidad superar el cómputo del plazo de seis meses para impedir la prescripción?

Estas diligencias ficticias o también calificadas irrelevantes sirven para calificar aquellas diligencias que se practican por la Inspección tributaria sin ninguna consistencia objetiva, porque no puede verse en ellas ninguna actuación conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación o recaudación del impuesto y periodo de que se trate, y que no pueden tener, por tanto, efectos interruptivos del cómputo de la prescripción, en aplicación de la previsión contenida en el artículo 150 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 184 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que aprobó el Procedimiento de Inspección.

Y, desde luego, en mayor medida o con más razón, no pueden tener tales efectos interruptivos las actuaciones de la Inspección que ni siquiera reúnen los requisitos de validez establecidos en los artículos 171 del Reglamento de Inspección, cuando se trata de diligencias. O, dichos en otros términos, para que no exista ausencia de actividad de la Inspección tributaria, es necesario que la actuación desarrollada sea válida y potencialmente útil en relación con el impuesto y periodo objeto de la Inspección.

Los artículos 171 y 180 del Reglamento de Inspección se refieren a las diligencias como documentos, que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar hechos o circunstancias con relevancia para el servicio que se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección. Y, si bien es cierto que podían extenderse sin sujeción a un modelo preestablecido, deben tener el contenido mínimo que para su validez para que puedan producir plenos efectos jurídicos y evitar una situación de indefensión en el administrado. O, dicho en otros términos, las actuaciones deben documentarse en diligencias que permitan conocer la actuación desarrollada, no solo por quienes intervienen en el procedimiento inspector y quien está sujeto a la actividad inspectora, sino por quienes están llamados a revisar la legalidad de dichas actuaciones.

Por lo tanto, las diligencias examinadas no reflejaban una actuación inspectora concreta, menos aún se puede considerar que puedan ser potencialmente útiles a los fines del procedimiento seguido, aunque se adopte, en su valoración, una posición dinámica.

Las denominadas diligencias argucias, quizá mejor, diligencias irrelevantes, a fin de que su denominación no contenga matices valorativos, implican una actividad administrativa ficticia, que por prolongarse más de seis meses producen el efecto de que no se entienda interrumpida la prescripción que las actuaciones inspectoras iniciadas comportan.

De este planteamiento, explícito en el artículo 31 del Reglamento de la Inspección, Real Decreto 939/86 de 25 de abril, ya se podía deducir en aquel entonces las siguientes conclusiones. La primera de ellas, es la de que si hay actuaciones inspectoras no hay interrupción de dicha actuaciones, y, en consecuencia es imposible, en términos legales, que pudiese entrar en juego el efecto previsto en el apartado a) del artículo 31.4 del texto citado. Es decir, el precepto reglamentario comentado anuda la no interrupción de la prescripción a la ausencia de actividad inspectora, de modo explícito, claro, terminante y categórico, y no a ninguna otra circunstancia. Es la ausencia de actividad inspectora, y sólo de la actividad

inspectora, la que hay que examinar para decidir si se ha producido la *"interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras"*.

La segunda es que el artículo 141 de la Ley General Tributaria describe qué se debe entender por actuaciones inspectoras, y a tal efecto señala que lo son las de: comprobación e investigación, obtención de información con trascendencia tributaria, valoración, informe y asesoramiento.

De lo dicho se infiere: Que cualquier actuación inspectora (incluidas las de comprobación e investigación, excluyen la paralización del procedimiento inspección.

Pero, además, no se puede, ni debe, obviar el hecho de que para que no se produzca el efecto interruptivo de la prescripción la paralización de las actuaciones inspectoras ha de ser imputable a la Administración. Por eso, la exclusión del efecto interruptivo de la prescripción, queda excluida cuando esa paralización es imputable al administrado.

Lo dicho produce un efecto metodológico. La mayor o menor precisión en la configuración y redacción de las diligencias pasa a un segundo plano, pues lo relevante no es si las citadas diligencias se ajustan a lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley General Tributaria, sino, y esto sí es decisivo, si se han producido actuaciones inspectoras, en el supuesto de inexistencia de actuaciones inspectoras, si esa ausencia es imputable a la Administración.

La respuesta a estas cuestiones exige, como no podía ser de otro modo, el examen de los hechos a los que se imputa la paralización. Ese examen ha de ser de los hechos aisladamente considerados, de un lado, analizando los sujetos intervinientes, sus manifestaciones, así como las condiciones y circunstancias en que estas se producen, lo que se ha dado en llamar análisis estático.

Pero, por otra parte, es imprescindible que ese examen sea también dinámico, es decir, que tenga en cuenta el marco en que esos hechos se producen, y ello por la elemental consideración de que todo procedimiento tiene una estructura dinámica en el que los actos que se suceden tienen unos antecedentes y buscan un fin determinado. No parece razonable interpretar un hecho procedimental olvidando el marco en el que se ha producido.

Este planteamiento fue pacíficamente consagrado por la Sala en su sentencia de 13 de febrero de 2007 en la que se afirmó: *"El análisis de las sucesivas diligencias celebradas acredita que se ha producido la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria. Por el contrario, es*

patente que no se ha producido la paralización del expediente imputable a la Administración. Y ello por un doble orden de consideraciones. En primer término, porque los requerimientos efectuados por la Administración no sólo son coherentes para comprobar la realidad de las disminuciones patrimoniales alegadas sino imprescindibles. En segundo lugar, porque la actividad que había que desplegar la debería llevar a cabo el sujeto pasivo, aportando la documentación requerida. La pasividad sólo sería imputable a la Administración si el recurrente hubiese manifestado que carecía de documentación desde que se iniciaron los requerimientos."

Por lo tanto, las mencionadas diligencias tanto sean calificadas de argucia, irrelevantes, o inútiles a los efectos propios de la inspección, no pueden producir el efecto jurídico pretendido de interrumpir la prescripción de la deuda tributaria.

Extracto del texto *"Interrupción de la prescripción por diligencias de la administración tributaria"* de Eduardo Barrachina publicado la página web *"El Fisco"* de febrero de 2010).