PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Ana María Navarro Domínguez
César Acosta Criado

Asociados de Garrigues Canarias
Responsables del departamento de Procedimiento Tributario

INTRODUCCIÓN

En el presente número, en un primer apartado, nos referiremos a determinadas sentencias que recogen diversos aspectos que consideramos relevantes desde el punto de vista procedimental. En particular, se analiza la **Sentencia de 25 de noviembre de 2009 del Tribunal Supremo, en el recurso número 983/ 2004**, sobre la relevancia de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor añadido a efectos de prescripción; **la Sentencia de 25 de enero de 2010 del Tribunal Supremo, en el recurso número 955/2005** en la que el Alto Tribunal confirma su jurisprudencia anterior respecto de la imposibilidad de comprobar un ejercicio prescrito en el ámbito de la comprobación de un ejercicio posterior que sí se encuentra abierto (bases imponibles negativas u otros créditos fiscales), si bien, introduce como salvedad que dicho criterio debe entender conforme a la normativa anterior a los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 lo que, a sensu contrario, permitiría concluir que a partir de 2004 pueda darse la comprobación de un periodo o ejercicio prescrito a los solos efectos de determinar cuáles son las bases imponibles o los créditos fiscales aplicables en el ejercicio posterior; en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2010 (recurso de casación número 2892/ 2004,** el Alto Tribunal concluye que la manifestación que realice un sujeto pasivo respecto de que en un determinado negocio jurídico no se dan las condiciones de producción del hecho imponible de un tributo, debiendo quedar sujeto a otro distinto, es un acto dirigido a la liquidación de este último, y, por tanto, con efectos interruptivos respecto de su prescripción**;** en **la Sentencia de 17 de febrero de 2010, recurso de casación nº 10679/2004,** el Tribunal Supremo concluye que aunque sobre las liquidaciones derivadas de unas actuaciones de comprobación exista suspensión de la ejecución por estar pendientes recursos o reclamaciones contra dichas liquidaciones, el resultado derivado de la

comprobación podrá ser trasladado por la Inspección a los ejercicios posteriores, sin perjuicio de que si los recursos planteados prosperasen, se produjera la rectificación de las actuaciones realizadas; y finalmente **las Sentencias de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de marzo de 2010, en los recursos número 500/2006 y 536/2006** en las que se incide en los límites relativos a la carga de la prueba que incumbe al contribuyente que esgrime sus derechos ante la Administración y cómo su análisis debe efectuarse desde la perspectiva de la información que ya posea la Administración o la que, dadas sus facultades, obtenga o pueda obtener con facilidad.

En un segundo apartado se analizará, a la luz de los **Fallos del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de marzo de 2009 y de 23 de julio de 2009**, objeto este último de alguna reseña en números anteriores de esta Revista, si un procedimiento tributario de comprobación e investigación de carácter parcial por estar referido sólo a alguno o algunos elementos tributarios del hecho imponible –por ejemplo, estar referido exclusivamente a comprobar la Reserva para Inversiones en Canarias, como ocurre en uno de los Fallos que se citará- interrumpe el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria únicamente respecto a esos elementos tributarios concretos inspeccionados o respecto a la totalidad del tributo en cuestión –en nuestro ejemplo, respecto a todos los elementos tributarios del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a un ejercicio determinado–.

1. SENTENCIAS RELEVANTES DESDE UN PUNTO DE VISTA PROCEDIMENTAL

1.1. Incidencia de la declaración-resumen anual del IVA en el cómputo del plazo de prescripción. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009

Consideramos de interés traer a colación esta Sentencia por la trascendencia en cuanto al cómputo del plazo de prescripción tiene en el Impuesto sobre el Valor Añadido y lo novedoso de la doctrina frente al criterio tradicionalmente defendido hasta el momento por la propia Administración Tributaria. De este modo, El Tribunal Supremo amplía el tradicional plazo de prescripción del IVA de cuatro años, entre once y cuatro meses más, en una sentencia que considera que el momento a partir del cual empieza la prescripción no es la liquidación trimestral, sino el resumen anual, que se presenta en enero del año siguiente. De esta forma, ya no se contará el plazo de prescripción desde la presentación de la declaración liquidación del IVA, que se realiza entre los días 1 y 20 de cada mes, sino desde la presentación del resumen anual del tributo, que se hace entre el 1 y 30 de enero del año siguiente.

Al fijarse el inicio del cómputo de la prescripción con la presentación de la declaración resumen anual, la Inspección tendrá cuatro años y once meses para inspeccionar el primer trimestre, cuatro años y siete meses para el segundo y cuatro años y cuatro meses para el tercero, o, en caso de presentación de declaraciones mensuales, los correspondientes siguiendo el mismo razonamiento.

De esta manera, indica el Tribunal que:

"Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración resumen-anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración resumen-anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "decla-

ración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año".

La relevancia de la modificación del criterio del cómputo de la prescripción materializado en esta Sentencia resulta de enorme interés, especialmente respecto de las posibilidades de que se siga la misma línea con los tributos que exigen la presentación de resúmenes anuales.

1.2. No pueden ser objeto de regularización las bases imponibles negativas declaradas en un ejercicio prescrito pero compensadas en uno no prescrito. Precisiones tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010

Nuevamente moviéndonos en el ámbito de la prescripción y la firmeza ganada respecto de los actos que deriven de ejercicios prescritos, en esta sentencia el Tribunal Supremo viene a confirmar la doctrina que habría mantenido en sentencias anteriores (a título de ejemplo, Sentencias de 13 de marzo de 1999, de 30 de enero de 2004 o de 17 de marzo de 2008) respecto de que las bases imponibles negativas declaradas en un ejercicio prescrito adquieren firmeza y no podrían ser alteradas por la Inspección.

De esta manera, concluye el Alto Tribunal en el Fundamento de Derecho Tercero que

"La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imponibles negativas que resultaban compensadas en ejercicios posteriores (…)

Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998), "si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción (…) no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, (…), que también había adquirido firmeza (…)".

Si bien como puede observarse el Tribunal mantiene el criterio tradicionalmente defendido a este respecto según se ha indicado, todo ello al amparo de la Ley General Tributaria de 1963, consideramos de enorme interés esta sentencia por sus párrafos finales, ya que manifiesta expresamente que:

"El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003). ***Y, por tanto, sin poder***

tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables "ratione temporis" para resolver la cuestión suscitada.

Así pues, únicamente con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones en ejercicios posteriores".

Con estos párrafos pone de manifiesto el Tribunal que deberá analizarse con cautela el criterio jurisprudencial aplicado hasta ahora especialmente tomando en consideración los artículos de la Ley General Tributaria de 2003 a que se refiere la Sentencia, y que prevén expresamente que "*la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente (art. 70.3)";*

y *"en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales (art. 106.4)",* sin perjuicio de que esta última previsión respecto de la justificación de la procedencia y cuantía de las compensaciones o deducciones procedentes de ejercicios prescritos ya aparecía específicamente contemplada en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

1.3. La manifestación por un sujeto pasivo en relación con un determinado negocio jurídico respecto del error en cuanto al tributo por el que debe quedar gravado, supone un acto que afecta a la prescripción del segundo tributo. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2010

En este caso, se plantea el siguiente supuesto de hecho. El contribuyente había efectuado una operación mediante la que adquiría un inmueble respecto del que iba a efectuar su rehabilitación. A la hora de liquidar la escritura pública que formalizaba dicha operación, consideró que la misma quedaba gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido y simultáneamente liquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Antes de que transcurriesen cuatro años desde el devengo de la operación, el

sujeto pasivo presentó un escrito ante la Administración Tributaria en el que solicitaba la devolución del IVA, por entender que la operación gravada no estaba sometida a este tributo, sino a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Por su parte, dos años después de presentar este escrito (y habiendo, por tanto, transcurrido más de seis años desde la formalización de la operación), el contribuyente recibió una liquidación provisional por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En las instancias administrativas y judiciales previas, el sujeto pasivo había esgrimido en su defensa la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional girada en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en la medida en que habrían transcurrido más de cinco años (los hechos se refieren a ejercicios respecto de los que no había entrado en vigor la Ley 29/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente que redujo a cuatro los años para el cómputo de la prescripción). Según indicábamos, el Alto Tribunal determina la invalidez de este criterio mantenido por el sujeto pasivo, dada la trascendencia del escrito de devolución del ingreso del IVA que había presentado la entidad a los efectos de entender interrumpida la prescripción.

De acuerdo con ello, manifiesta el Tribunal que:

"En la época de los acontecimientos que ocupan nuestra atención, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribía a los cinco años (artículo 64.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963) quedando interrumpido por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o a la liquidación de la deuda tributaria (artículo 66.1.c) de la misma Ley). ***A juicio de esta Sala, tiene esa condición un escrito en el que el sujeto pasivo de un tributo pide la devolución de las cantidades ingresadas debido a que la operación no estaba gravada por el mismo y señala que debió quedar sometida a otro gravamen distinto, pues la mención de este gravamen implica "una actuación del sujeto pasivo" enderezada al pago o a la liquidación de la deuda.***

Se ha de tener en cuenta que el precepto en cuestión no alude a actos específicos de liquidación o de pago, sino a "cualquier actuación del sujeto conducente" a tales metas, esto es, guiadas o dirigidas a su satisfacción. ***A juicio de esta Sala, la manifestación por un sujeto pasivo en relación con un determinado negocio jurídico de que no se dan las condiciones de producción del hecho imponible de un tributo (el impuesto sobre el valor añadido) debiendo quedar sujeto a otro distinto (el impuesto sobre transmisiones patrimoniales), supone, sin duda alguna, un acto enderezado a la liquidación de este último (…).***

De no entenderse así se daría al traste con uno de los objetivos a los que se endereza el instituto de la prescripción que, al servicio de la seguridad jurídica, censura a la Administración indolente y

perezosa. En efecto, en el caso actuó diligentemente, ya que, por así indicarlo el sujeto pasivo, debido a que iba a proceder a la rehabilitación del inmueble adquirido, la operación quedaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, que le fue repercutido por la vendedora. Nada tenía que hacer, pues, una vez liquidada repercutida e ingresada la cuota de dicho tributo. Sin embargo, el 22 de febrero de 1995 tuvo noticia de que aquellos trabajos de recuperación del edificio no se iban a acometer, por lo que la operación ya no quedaba sometida a la mencionada exacción sobre el volumen de los negocios, debiendo sujetarse al impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Parece evidente que hasta dicho momento la Administración no podía hacer otra cosa que permanecer parada, pues el contrato de compraventa suscrito en 1991 ya había producido sus efectos frente a la Hacienda Pública, sin que por lo tanto quepa hablar en este caso de dejación de las potestades que tiene atribuidas para liquidar y cobrar los tributos".

Debemos centrar nuestra atención en dos aspectos concretos de la sentencia: por un lado, manifiesta la Sala que el acto interruptivo de la prescripción a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales viene representado por el escrito en el que se solicita la devolución del IVA y se hace una expresa manifestación de que la operación quedaba gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a juicio del contribuyente, de lo que se deriva que si el sujeto pasivo se hubiere limitado a solicitar esa reintegración del IVA sin la expresa manifestación a qué tributo o tributos debiera haber quedado gravada, debería entenderse que no tiene este efecto interruptivo.

Por otra parte, se vincula ese efecto interruptivo además en el hecho de que hasta que no se produce la presentación del escrito solicitando la devolución del impuesto improcedentemente ingresado, la Administración Tributaria no podía conocer que la operación debía tributar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no por IVA, por tanto no podía remitir liquidación alguna al respecto, sin embargo se desconocen con dicha afirmación las facultades de revisión y comprobación de la Administración Tributaria respecto de la operación realizada y cuál era la forma correcta de tributación de la misma, aspectos que podían ser investigados en los cuatro años siguientes a la realización de la misma.

1.4. No se pueden aplicar unas bases imponibles negativas rechazadas por la Inspección aun cuando la liquidación esté en suspenso. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2010

En este caso se plantea por el contribuyente en el recurso de casación nº 10679/2004 la improcedencia de un acta incoada por la Inspección (ejercicio 1996) en la que se regulariza el importe de bases imponibles negativas pendientes de aplicar como consecuencia de que previamente se había incoado otro acta respecto de los ejercicios (1991 a 1995) de los que proce-

dían dichas bases imponibles negativas reduciéndolas considerablemente.

El sujeto pasivo planteaba que en tanto no se resolvieran los recursos planteados contra el acuerdo de liquidación de los ejercicios previos, no se debía rectificar la cifra de bases imponibles negativas declarada en el ejercicio 1996, ya que debía considerarse que la suspensión acordada durante la sustanciación de los recursos debía abarcar también la inmutabilidad de estos datos declarados en 1996.

El Tribunal Supremo determina que la suspensión de una liquidación que rechace unas bases imponibles negativas no evita que, en ejercicios posteriores, la entidad deba tributar sin poder aplicar esas bases negativas rechazadas, si bien proceda la rectificación en el caso de que los recursos que se hubieran planteado resulten estimados.

De este modo, la sentencia se pronuncia en los siguientes términos:

"En cualquier caso, la tesis recogida en la sentencia debe confirmarse, pues el hecho de que las liquidaciones de estos ejercicios estuviesen suspendidas –lo que, por otra parte no consta de manera clara respecto de todas las liquidaciones-, afectará a la ejecución por vía de apremio de las mismas para hacer efectivo su cobro, ***pero no pueden imponer un cambio de lo que debiera tributarse en ejercicios posteriores de acuerdo con la verdadera situación patrimonial de la entidad, pues, por otra parte, la suspensión opera en el proceso en que se acuerda, pero no en otros referidos a actos autónomos del suspendido****. Ello no obsta a que si los recursos interpuestos contra las anteriores liquidaciones fueren estimados se proceda a realizar las oportunas rectificaciones."*

1.5. No se puede rechazar un beneficio fiscal o un determinado tratamiento fiscal favorable para el contribuyente por la falta de un requisito cuyo cumplimiento depende de la propia Administración. Sentencias de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2010 (Recurso 536/2006 y 500/2006)

Destacamos en el presente apartado dos sentencias emitidas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que si bien se refieren a dos supuestos de hecho referenciados, ambas ponen su acento en que no puede exigirse al contribuyente que pruebe algo que la Administración ya conoce o debiera conocer, máxime si el sujeto pasivo podría tener difícil o imposible la obtención de dicha prueba.

De esta manera, la Audiencia Nacional viene a corroborar el criterio ya consolidado de prohibición de la *probatio diabolica* o prueba imposible emitido por el Tribunal Supremo, o la doctrina del Tribunal Constitucional en base a la cual:

- Cuando el sujeto prueba lo que le corresponde y la Administración guarda silencio, entonces otorga (Sentencia 61/2008, de 26 de mayo).

- La Administración no puede concluir causando un perjuicio al contribuyente basándose en datos que sólo ella conoce y sin otorgar al sujeto la posibilidad de presentar pruebas en contra (Sentencias 14/1999, de 22 de febrero y 194/2000, de 19 de julio de 2000).

En relación con los supuestos de hecho enjuiciados, en el primero de los casos, el contribuyente pretende aplicar los beneficios fiscales para el Año Santo Jacobeo 2004. La aplicación de dicha deducción exigía una certificación de la Comisión ejecutiva del Consejo Jacobeo que se le notifica al contribuyente el 16 de junio de 2004 (admitiendo la procedencia de las inversiones realizadas) y que posteriormente sea presentada ante la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección (presentación que se efectúa el 18 de junio de 2004). Posteriormente, la entidad recibe una notificación mediante la que la Oficina Nacional de Inspección le deniega el derecho a aplicar dichos beneficios fiscales, ya que la certificación tenía que haberse presentado antes del 31 de mayo de 2004 de conformidad con la normativa reguladora de dicho incentivo fiscal.

Debemos destacar respecto de la fundamentación jurídica efectuada por la Audiencia Nacional los siguientes párrafos:

"(…)

En primer término, porque el incumplimiento de un requisito formal no puede privar del ejercicio y disfrute de un derecho*. En el supuesto que se enjuicia el plazo invocado por la Administración constituye un requisito formal, y no sustancial, cuyo incumplimiento no puede determinar la pérdida de un derecho por resultar dicha consecuencia vulneradora del principio de proporcionalidad.*

En efecto, a la luz de los preceptos parcialmente transcritos resulta patente que el plazo máximo de presentación de la solicitud de reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, plazo previsto en el Real Decreto 895/2003 (RCL 2003,1894,2209) y no en la Ley 53/2002, tal y como posteriormente se examinará, se contempla como una obligación formal de los contribuyentes, pero no como un requisito sustancial cuyo incumplimiento impida la aplicación del referido beneficio fiscal, de forma que sólo conllevará las consecuencias que, con carácter general, se derivan del incumplimiento de las obligaciones formales. Tal y como ha afirmado la parte recurrente en el curso del expediente, la obligación sustancial en este caso viene constituida por la realización de las inversiones y su certificado por el Consejo Jacobeo, lo que se ha cumplido en el supuesto que se enjuicia como lo demuestran los documentos obrantes en el expediente.

(…) Consecuentemente, fue la Administración certificante la que "provocó" el incumplimiento del plazo examinado ante la Administración Tributaria, ***resultando de aplicación el principio de personalidad única de la Administración que, en el***

supuesto enjuiciado, determina que "el incumplimiento" de una Administración no puede comportar que otra Administración deniegue al sujeto pasivo un beneficio fiscal procedente. *Es cierto que el Consejo Jacobeo disponía de un plazo de dos meses para emitir dicha certificación, pero no es menos cierto que nada le obligaba a agotar dicho plazo, como ha hecho en el supuesto enjuiciado, de forma que la rápida resolución del expediente hubiera determinado que la sociedad recurrente no se viera "obligada" a incumplir el plazo establecido en el artículo 7 del Real Decreto 895/2003, de 11 de julio, pues en la fecha en que se le notificó la certificación expedida ya había transcurrido el plazo reglamentariamente previsto, colocando al contribuyente en una situación que, como mínimo, debe calificarse de "anómala" en la que la Administración certificante, Ministerio de Cultura, le reconoce un derecho que otra Administración, en este caso, la Administración Tributaria, le niega –beneficio fiscal- por presentación de su solicitud dos días después -18 de junio de 2004-de la fecha en que le fue notificada la certificación preceptiva -16 de junio de 2004-, y ello teniendo en cuenta además que ambas Administraciones actúan en el cumplimiento de sus fines "con personalidad jurídica única" y que en la fecha 18 de junio de 2004, en que se produjo la presentación de la solicitud de reconocimiento ante la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas –Oficina Nacional de Inspección- no se había producido el inicio del plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003, que comenzaba el 1 de julio de 2004.*

Conforme a lo expuesto, la Sala estima que la actuación de la Administración en el supuesto enjuiciado no ha respetado los principios de eficacia, eficiencia, confianza legítima y buena fe previstos en los apartados 1, 2 y 5 del artículo 3 de la Ley 30/1992 (RCL 1998,1741)".

En la segunda de las sentencias que traemos a colación, la cuestión de hecho se refiere a que el contribuyente había consignado en su declaración la deducción por doble imposición derivada de los dividendos repartidos con cargo a reservas de la sociedad participada. La Inspección consideró que no era aplicable la deducción respecto de los dividendos procedentes de las acciones adquiridas porque habían sido objeto de depreciación, salvo que el contribuyente probase que un importe equivalente a la depreciación había sido integrado en la base de los anteriores propietarios de las acciones, todo ello según disponía la nueva redacción dada al artículo 28 de la Ley 43/1995 por la Ley 40/1998 aplicable a los dividendos adquiridos después del 9 de junio de 1996.

Durante el procedimiento inspector, el sujeto pasivo aportó diversa documentación para que la Administración Tributaria pudiese comprobar la integración de la renta en la base imponible de los anteriores propietarios: listados de accionistas, requerimiento realizado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores para determinar dicha circunstancia, pero la Inspección consideró que se trataba de una "probatio diabolica" imposible de realizar y en la medida en que el contribuyente había

incumplido su obligación respecto de la carga de la prueba, debía denegársele dicha deducción.

La Audiencia Nacional estima en parte el recurso contencioso-administrativo presentado por el sujeto pasivo y respecto de la deducción por doble imposición sostiene que:

"La Administración Tributaria es la única que tiene a su disposición toda la información acerca de la tributación de los vendedores de las acciones (…) por lo que debió incorporar esa información al procedimiento de inspección, cosa que no hizo a pesar del requerimiento expreso de la parte.

En cambio la parte cumplió con lo dispuesto en los artículos 105.2 de la Ley 58/2003 "Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria" (…).

Como se ha señalado anteriormente, sólo la Administración tributaria tiene conocimiento tanto de la identidad de los accionistas como de los importes que se deben integrar en la base imponible. Y no cabe que la Inspección solicite información que ya constaba en sus archivos tanto por imperativo constitucional como al amparo de los derechos que consagra el artículo 3.g del Estatuto del Contribuyente. Y menos, que no haciendo uso del acceso a la información a la que sólo puede acceder se permita considerar no probado lo que sólo ella conoce o puede conocer, pues, como antes se ha indicado, todos los medios están a su alcance.

Exigencias de tutela judicial efectiva y de un derecho a un proceso con todas las garantías conllevan considerar el extremo debatido completamente probado en los términos solicitados por la parte actora, por lo que este motivo debe desestimarse".

2. COMENTARIO CRÍTICO: PRESCRIPCIÓN PARCIAL TRIBUTARIA (FALLOS DEL TEAC DE 26 DE MARZO Y DE 23 DE JULIO DE 2009)

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Fallo de 23 de julio de 2009, número de Resolución 00/8232/2008, establece que las actuaciones de la Inspección de carácter parcial interrumpen la prescripción no sólo para los elementos tributarios objeto de las actuaciones de comprobación e investigación, sino para el todos los elementos del impuesto y período inspeccionado (este criterio ha sido confirmado por el Fallo del mismo Tribunal Económico-Administrativo de 22 de octubre de 2009).

En esta Resolución, el TEAC concluye por tanto, modificando su criterio anterior, expresado entre otros en el Fallo de 26 de marzo de 2009, que una actuación parcial destinada a revisar un elemento concreto de un impuesto, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda sobre cualquier otro elemento del hecho imponible del mismo Impuesto y período.

El Tribunal Económico-Administrativo basa este cambio de criterio en la doctrina sostenida en la Sentencia del Tribunal

Supremo de 25 de febrero y de 6 de noviembre de 2008.

En este apartado se contrapondrá el contenido de ambos Fallos del TEAC, exponiendo los fundamentos de cada uno de ellos y posteriormente se realizará un análisis crítico de la cuestión.

A) Fallo del TEAC de 26 de marzo de 2009, Número de Resolución: 00/3329/2007: **La comunicación de actuaciones de carácter parcial sólo interrumpe la prescripción de la acción administrativa para liquidar y sancionar respecto de los hechos citados en la comunicación de inicio**

Los hechos que se sustanciaban en tal reclamación económico-administrativa eran los siguientes:

• El 22 de mayo de 2000 se iniciaron actuaciones de carácter parcial referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas (IRPF) y el ejercicio 1995, limitándose a comprobar *"las entradas comerciales en divisas y los ingresos declarados en IRPF de la actividad empresarial"*.

• El 26 de junio de 2000 se comunicó a los interesados que las actuaciones de inspección tendrían carácter general referidas al IRPF y al ejercicio 1995.

• El recurrente solicitaba la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, por haberse iniciado las actuaciones transcurridos cuatro años desde el vencimiento de la obligación de declarar: el plazo para declarar el IRPF de 1995 vencía el 20 de junio de 1996 y por tanto prescribía a los 4 años la acción de la Administración para su liquidación, salvo que ese plazo se interrumpa.

• Señalaba el recurrente que aunque se interrumpió el 22 de mayo de 2000, se trataba de una comunicación de inicio de actuaciones de carácter parcial que sólo tenía efectos respecto de los períodos y conceptos indicados en esa comunicación. Cuando el 26 de junio de 2000 los interesados recibieron comunicación de la ampliación del alcance de las actuaciones ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar ese ejercicio.

Por tanto la cuestión a dirimir por el TEAC se refería a determinar o no la prescripción de la acción de la Administración para liquidar el ejercicio 1995, porque la comunicación de inicio de actuaciones de carácter parcial no habría interrumpido la prescripción respecto a todos los elementos tributarios del IRPF del ejercicio 1995.

Pues bien el TEAC, a este respecto señaló que sobre esta cuestión dicho Tribunal se había pronunciado en reiteradas ocasiones, Resoluciones de 19 de abril de 2007 y de 12 de julio de 2007 (RG 1734/05 y 242/05, respectivamente), al señalar que cuando la Inspección u otros órganos de la Administración Tributaria, desagregan el hecho imponible, al objeto de realizar actuaciones de comprobación de carácter parcial, estas actuaciones sólo interrumpen el plazo de prescripción res-

pecto de los elementos del hecho imponible u obligación tributaria comprobados, pero no sobre la totalidad del hecho imponible o sobre la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

Este criterio ha sido sustentado también por la Audiencia Nacional como pone de manifiesto en su Fallo el TEAC, entre otras en las Sentencias de 7 de febrero y 31 de octubre de 2002 y 7 de noviembre de 2003, cuyo criterio se recoge en la posterior, de 27 de noviembre de 2003, manifestando al respecto que:

• *"... No se puede olvidar que la interrupción de la prescripción conforme al artículo 66 de la LGT viene referida a cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible."*

• *"Así, el hecho imponible, si bien único, puede estar originado en diversas fuentes, cada una de las cuales produce una alícuota de la renta y por tanto susceptible de desagregación, de tal manera que esta unidad del hecho imponible desaparece si se produce la desagregación (en el caso que nos ocupa por la propia dinámica procedimental administrativa de la Inspección Tributaria en el marco de las actas previas) y en estos casos la interrupción por la acción administrativa sólo se produciría con relación a la parte disgregada del hecho imponible en la que incide la actuación administrativa tendente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación...".*

Afirma el TEAC en este Fallo que *"**la razón de ser** se encuentra en la seguridad jurídica que pretende garantizarse con la institución de la prescripción, finalidad que quedaría huérfana si se permitiera que una actuación parcial, limitada a la comprobación de un determinado hecho imponible o elemento de la obligación tributaria, produjera el efecto de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para liquidar todos los hechos imponibles o elementos de la obligación tributaria que integran el tributo y período afectado por la comprobación parcial, y ello, porque en puridad, la Administración tributaria ha permanecido inactiva, no realizando ninguna "actividad comprobatoria general", ni ésta se ha puesto en conocimiento formal del obligado tributario; es decir, el obligado tributario tan sólo ha tenido conocimiento de una acción de la Administración Tributaria conducente a la comprobación de un elemento de la obligación tributaria, y en concreto: "las entradas comerciales en divisas y los ingresos declarados en IRPF de la actividad empresarial"*.

En definitiva, este Fallo del TEAC recoge el criterio de la Resolución de 19 de abril de 2007 (RG 1734/05) que señalaba que *"la Administración ha de ser coherente con sus propios actos, la desagregación del hecho imponible, ha de aceptar las consecuencias lógicas de tal decisión aunque no le resulten favorables, como son en el presente caso la prescripción de aquello a lo*

que Administración, al segregar el hecho imponible, no extendió la comprobación inspectora. Piénsese que lo contrario, podría llevar a vulnerar el espíritu de la ley, con la consiguiente inseguridad jurídica del contribuyente, merced al expediente de concatenar comprobaciones parciales que vaciarían de contenido el plazo prescriptorio de 4 años".

Por tanto concluye el TEAC en este Fallo, de conformidad con pronunciamientos previos tanto del propio Tribunal como de la Audiencia Nacional, que:

• Cuando la Inspección realiza actuaciones de carácter parcial desagrega el hecho imponible y estas actuaciones sólo interrumpen el plazo de prescripción respecto de los elementos del hecho imponible u obligación tributaria comprobados, pero no sobre la totalidad del hecho imponible o sobre la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

• El hecho imponible, si bien único, puede estar originado en diversas fuentes, cada una de las cuales produce una alícuota de la renta y por tanto susceptible de desagregación, de tal manera que esta unidad del hecho imponible desaparece si se produce la desagregación.

• La interrupción por la acción administrativa sólo se produciría con relación a la parte disgregada del hecho imponible en la que incide la actuación administrativa tendente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación...

• La razón de ser se encuentra en la seguridad jurídica que pretende garantizarse con la institución de la prescripción.

• La Administración tributaria ha permanecido inactiva, no realizando ninguna "actividad comprobatoria general", ni ésta se ha puesto en conocimiento formal del obligado tributario.

B) Fallo del TEAC de 23 de julio de 2009 y posterior de 22 de octubre de 2009: **las actuaciones realizadas por la Inspección en el ámbito de una comprobación parcial, que se plasma en un acta previa, interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cualesquiera elementos del hecho imponible por el mismo Impuesto y ejercicio del contribuyente**

Este cambio de criterio, sostiene el TEAC que se produce en atención a la doctrina emanada del Tribunal Supremo (Sentencias de 25 de febrero de 2008 y de 6 de noviembre de 2008), que modifica el criterio vertido en resoluciones anteriores, como la señalada anteriormente y acogía la tesis contraria ya expuesta.

Los hechos que se planteaban en este caso eran los siguientes:

• Mediante comunicación notificada el 7 de julio de 2003, se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial acerca del Impuesto sobre Sociedades, período 1998, limitada exclusivamente a la comprobación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

• Con fecha de 30 de marzo de 2004, se realiza diligencia de constancia de hechos por parte de la Inspección, comunicando el acuerdo de ampliación de actuaciones extendiendo el alcance de las actuaciones al concepto de "Régimen de Tributación en Transparencia, ejercicio 1998".

• El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) mediante Resolución de 16 de julio de 2008 estimó, en parte, la reclamación del obligado tributario, anulando el acto impugnado por entender prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en relación con el ejercicio 1998, excepto en lo que se refería a la aplicación de la RIC.

Como ya se ha adelantado, en esta Resolución el TEAC concluye, modificando su criterio anterior, que una actuación parcial destinada a revisar un elemento concreto de un impuesto, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda sobre cualquier otro elemento del hecho imponible del mismo Impuesto y período y fundamenta este cambio de criterio en la doctrina sostenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2008 mediante el razonamiento jurídico que se pasa a exponer y que realiza, tanto a la luz de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria como de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria.

Razona el TEAC siguiendo la citada STS, que la prescripción no es más que la consecuencia del transcurso del plazo establecido en la Ley sin que la Administración realice las actuaciones de comprobación dirigidas a la liquidación de la deuda tributaria, inactividad de la Administración, connatural a la prescripción, que equivale materialmente a una verdadera renuncia del poder público a investigar y regularizar la obligación tributaria de que se trate.

Pues bien, en la medida en que el ordenamiento jurídico permitía la posibilidad, en determinados supuestos, de realizar comprobaciones parciales e incoar actas previas -dando lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se pudieran practicar-, siempre que tales actuaciones parciales cumplieran con los requisitos establecidos en la norma, considera el TEAC que "*ante la inexistencia de previsión en contra, tales actuaciones debían entenderse como la expresión de la voluntad inequívoca de la Administración tributaria de comprobar la totalidad de la deuda tributaria -o, si se prefiere, de no renunciar a la determinación de todos los elementos de la obligación tributaria-, y, por consiguiente, producían el efecto de interrumpir la prescripción, en relación con el mismo impuesto y ejercicio, respecto de los aspectos comprobados y los no comprobados*".

Este razonamiento del TEAC se refuerza en el Fallo objeto de estos comentarios entrando a analizar esta controvertida cuestión a la luz de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo del a Ley 58/2003, de 17 de diciem-

bre, en materia de revisión en vía administrativa, en los términos que se pasa a exponer en el análisis crítico.

C) Análisis crítico

El artículo 68 de la LGT, nominado *"interrupción de los plazos de prescripción"* establece que *"el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación ***de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria****.*

(…)

Con el subrayado se pretende destacar la diferente expresión utilizada por la nueva LGT con relación a la derogada Ley 230/1963.

Pues bien, este inciso introducido por la vigente LGT puede interpretarse en dos sentidos:

1. Considerar que cualquier actuación de la Administración tributaria interrumpe la prescripción respecto al a totalidad de la deuda tributaria, con independencia de que las actuaciones tuvieran carácter parcial o general.

2. Considerar que las actuaciones de carácter parcial tienen efecto interruptivo respecto de los elementos tributarios comprobados y las de carácter general sobre la totalidad del hecho imponible, ya que en el artículo no se hace mención al alcance –parcial o general- del efecto interruptivo de plazo de prescripción en cuestión.

La interpretación que realiza el TEAC es la primera y ello con arreglo al razonamiento que pasamos a exponer.

Entiende el TEAC que de acuerdo con la conclusión expuesta *"también se modifica la dicción de los preceptos reguladores de esta materias (comprobación parcial y actas previas) en coherencia con esta nueva terminología elementos de la obligación tributaria"*.

Así sucede, siguiendo el razonamiento del TEAC, en los siguientes artículos (el subrayado respeta el recogido por el TEAC en su Fallo):

• El artículo 101 LGT que recoge las clases de liquidaciones tributarias (provisionales o definitivas) que en su apartado 4 señala que *"podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:*

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con

carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

• El artículo 148 LGT, nominado «alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección» que señala los siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias."

Considera adicionalmente el TEAC que *"hay otro precepto que, en conjunción con los expuestos indica con contundencia que cualquier actuación de las indicadas –parcial o general- tiene virtualidad interruptiva"*.

Este precepto es el artículo 149 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se regula la posibilidad de solicitar por parte del obligado tributario, cuando se han iniciado actuaciones de carácter parcial, la ampliación del alcance de las mismas a una inspección de carácter general:

"1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general".

Según este precepto, cuando un obligado tributario está siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial puede solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter

general. Esta posibilidad ya existía en la anterior regulación si bien lo novedoso para el TEAC son las consecuencias que se prevén en el apartado 3.

Entiende el TEAC que a diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior, en la que no se regulaba consecuencia alguna de un hipotético incumplimiento, en el apartado 3 del citado artículo 149 LGT se establecen las siguientes consecuencias:

• Si la Administración tributaria incumple el plazo de seis meses para ampliar las actuaciones o iniciar las de carácter general solicitado por el contribuyente, las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

• De ello deduce el TEAC que la falta de eficacia interruptiva de las actuaciones de carácter parcial del artículo 149.3 LGT en caso de incumplimiento del plazo de 6 meses constituye una excepción a la regla general, de modo que cuando la Administración no incumple el plazo señalado o cuando el contribuyente no lo ha solicitado, la regla general es que las actuaciones inspectoras de carácter parcial sí interrumpen el plazo de prescripción para comprobar cualesquiera otros aspectos no incluidos en aquellas.

Dicho todo lo anterior, entendemos que en un análisis crítico de esta cuestión y de la fundamentación de la tesis del TEAC no pueden dejar de señalarse las siguientes cuestiones:

1. Resulta llamativo que en la cita de los preceptos de la nueva LGT, el TEAC no haya subrayado (recordemos que hemos respetado el subrayado del TEAC en la cita de los artículos) el apartado 3 del artículo 148 que parece establecer el carácter "preclusivo" de las liquidaciones provisionales realizadas en el ámbito de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial al señalar que "*cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias".*

Este artículo, por tanto, en contra de lo razonado por el TEAC parece admitir efectos "preclusivos" parciales.

2. Por otra parte, como hemos visto, a la luz del apartado 3 del artículo 149 LGT todo obligado tributario puede solicitar la ampliación de unas actuaciones de carácter parcial a carácter general y las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general, si esta ampliación no se produce en el plazo de 6 meses.

Para el TEAC este supuesto constituye una excepción a la regla general, que sería que las actuaciones inspectoras de carácter parcial sí interrumpen el plazo de prescripción para comprobar cualesquiera otros aspectos no incluidos en aquellas.

Sin embargo no puede desconocerse que otra interpretación de esta cuestión es posible y que quizá sea más acorde con la sistemática de la LGT. Así dicho precepto (artículo 149.3 LGT) podría interpretarse del siguiente modo:

a. Cuando se inician actuaciones de carácter parcial, estas tienen efecto interruptivo exclusivamente respecto a la parte afectada por dichas actuaciones parciales.

b. Si el sujeto pasivo solicita la ampliación de las actuaciones de carácter parcial a actuaciones de carácter general esta solicitud interrumpiría el plazo de prescripción respecto a la totalidad de los elementos tributarios.

c. Si la Administración ampliara las actuaciones en el plazo de 6 meses, el efecto interruptivo respecto a la totalidad de la deuda provocado por la solicitud el sujeto pasivo se mantendría.

d. Si la Administración incumpliera este plazo de 6 meses y no ampliara las actuaciones de carácter parcial a carácter general, el efecto interruptivo respecto a la totalidad de la deuda provocado por la solicitud el sujeto pasivo desaparecería.

Esta interpretación podría atacarse señalando que el artículo 149.3 LGT señala literalmente que "*el incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción",* de lo que se deduciría que son las actuaciones de carácter parcial, y no la solicitud del obligado tributario de la ampliación, las que interrumpen la prescripción.

Sin embargo, este razonamiento, contrario al planteamiento del TEAC puede apoyarse en que:

a. Parece más acorde con la sistemática de la LGT que justo en el artículo siguiente, concretamente en el artículo 150.2, establece los efectos de la inactividad por un período de 6 meses de la Administración en el seno de las actuaciones de comprobación e investigación y que no otra que la no interrupción de la prescripción por lo actuado hasta que se produce dicha inactividad.

b. El citado artículo 148.3 LGT parece admitir efectos "preclusivos" parciales.

c. Resulta más respetuoso con el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9 de la Constitución Española, ya que la tesis del TEAC podría dar lugar a situaciones

en que la potestad de revisión de la Administración quedaría abierta sine die.

Por todo lo anterior debe señalarse que nos encontramos ante una cuestión controvertida, no resuelta con claridad por la LGT y que por tanto, habrá que realizar un oportuno seguimiento a los próximos pronunciamientos de los tribunales administrativos y jurisprudencia.