PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Ana María Navarro Domínguez
César Acosta Criado

Asociados de Garrigues Canarias
Responsables del departamento de Procedimiento Tributario

INTRODUCCIÓN

En el presente número nos referiremos a determinadas sentencias que recogen diversos aspectos que consideramos relevantes desde el punto de vista procedimental. En particular, se analizarán la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2011 del recurso número 3627/2007** que siguiendo la línea jurisprudencial que mantiene el Alto Tribunal se opone al tradicionalmente sostenido por la Audiencia Nacional de que no toda superación del plazo con que cuenta el obligado tributario para facilitar la documentación que le haya sido requerida, da lugar, por sí sola, a la existencia de una dilación imputable al administrado que permita ampliar el límite temporal máximo de duración del procedimiento, así como de la delimitación de las "diligencias argucias".

Asimismo, se analiza la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2011 del recurso número 872/2006** en la que se dirime el alcance de la facultad de revisión de los órganos económico-administrativos, así como las funciones y potestades específicas del Tribunal Económico-Administrativo Central, todo ello muy relacionado con los criterios divergentes que se habían comentado en el número anterior de la Revista derivados de la Resolución de 20 de diciembre de 2010 Vocalía 2. ª, R.G. 2695/2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central así como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 17 de junio de 2010, Rec. 3903/2008.

Por su parte, traemos a colación la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011 en el recurso número 3331/2006**, que en el ámbito de la interrupción de las actuaciones inspectoras hace referencia a que produce efecto interruptivo las diligencias practicadas dentro del procedimiento inspector tendentes a la investigación de varios impuestos aunque sólo contenga actuaciones referentes a uno sólo de los investigados.

1. SENTENCIAS RELEVANTES DESDE UN PUNTO DE VISTA PROCEDIMENTAL

1.1 Los actos que tendrán eficacia interruptiva serán los que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos y que contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido. Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2011 del recurso número 3627/2007

Esta sentencia del Tribunal Supremo es dictada en el ámbito del recurso de casación interpuesto por una sociedad contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 30 de mayo de 2007, recaída en el recurso nº 363/2004, sobre Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito del procedimiento inspector, el recurrente defendía que las diligencias de 22 de marzo y 21de julio de 1999 carecían de contenido real y por ello fueron ineficaces para mantener interrumpido el cómputo del plazo de prescripción, por lo que había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, debiendo decretarse la prescripción ganada.

A los efectos de dirimir si efectivamente puede concluirse o no que las diligencias objeto de controversia contenían o no elementos que pudiesen dar lugar a su calificación de "diligencias argucia", el Tribunal analiza su contenido en los siguientes términos:

"Examinando una a una las diligencias posteriores a la de 29 de septiembre de 1998, nos encontramos en primer lugar con la Diligencia de 22 de marzo de 1999. En tal diligencia se constata que "Se examina documentación correspondiente a los periodos e impuestos objeto de inspección. Al no poderse ultimar las actuaciones, se suspende y continúa para el próximo 5 de mayo en las oficinas de la Inspección".

La siguiente diligencia, de 21 de julio de 1999, es de similar contenido a la anterior, pues en ella se constata que "Se examina diversa documentación correspondiente a los periodos e impuestos objeto de inspección iniciada por citación de fecha 31-1-97. Al no poderse ultimar las actuaciones se suspenden y se continuarán previa cita en el mes de septiembre".

Téngase presente, que, para que la "acción administrativa" pueda interrumpir los plazos de prescripción, la LGT --art. 66.1 .a)-- exige que se trate de una acción, no solo realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, sino que, además, sea "conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible", es decir, que integre un mínimo contenido que pueda calificarse de

"acción" de la Administración dirigida a alguna de las finalidades acabadas de apuntar.

***Pues bien, en el presente supuesto, considera la Sala que las dos Diligencias reseñadas tienen un contenido concreto tendente a la comprobación del objeto de la Inspección**, que era el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1991, 1992 y 1993, según constaba en el acuerdo de iniciación de actuaciones de 31 de enero de 1997. Consta en Diligencia de 17 de septiembre de 1998 que "se aporta por el representante de la entidad documentación relativa a las cantidades dotadas como libertad de amortización en los ejercicios de referencia y que examinada la misma no se puede determinar qué cantidades de ella se han dotado como ajustes positivos en los años siguientes, dichos ajustes serán facilitados por el compareciente en la próxima actuación inspectora que tendrá lugar el día 24 en las oficinas de la sociedad", sucediéndose a continuación la Diligencia de 29 de septiembre de 1998 en que se examina la documentación aportada (según figura textualmente en la Diligencia) y posteriormente las dos Diligencias de contenido similar en que se continúa examinando dicha documentación, y al no poderse finalizar en el mismo acto se cita para fechas posteriores.*

Es evidente que las dos Diligencias controvertidas son una continuación de la de 29 de septiembre de 1998 y en este sentido ambas deben ser consideradas como "tendencialmente ordenadas a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos" según los términos empleados por el Tribunal Supremo y no cabe duda de que las dos Diligencias cumplen tales requisitos pues en ellas se examina documentación aportada por el representante de la entidad relativa al objeto de la comprobación tributaria, por lo que, estima la Sala, en contra de la tesis sostenida por la actora, que las mismas si que contribuían a avanzar el procedimiento inspector y por ello deben gozar de virtualidad interruptiva.

En consecuencia, al no haber existido paralización de las actuaciones inspectoras, no procede declarar la prescripción alegada".

Destaca de este pronunciamiento el hecho de que si bien la Diligencia no desarrolla los términos en que se está llevando a cabo el análisis de la documentación, los avances que se realizan, los aspectos controvertidos o diáfanos que ha podido observar el actuario en su revisión y lo que queda pendiente, el Tribunal considera suficiente el que presumiblemente dichas diligencias son continuación de las anteriormente emitidas y que si bien reflejan que el actuario no ha podido revisar toda la documentación en plazo, en cualquier caso siguen estando dirigidas a las tareas de "*reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación…"*

Adicionalmente, otro de los motivos por los que se considera que gana fuerza el argumento de que en ningún caso

puede hablarse de "diligencias argucia" es que *"las diligencias de 22 de marzo y 21 de julio de 1999 se extendieron fuera del domicilio de la Inspección determinando un desplazamiento del Inspector, y que además en cada una de las diligencias se iba aportando nueva documentación por el propio compareciente, Sr. Rafael Fernández Montalvo, que las firma, lo que da idea de que no se trataba de meras diligencias irrelevantes de constancia, sino que suponen un desplazamiento y examen de nueva documentación en cada una de ellas, implicando que se realizaba una actividad indispensable y propia de la labor inspectora".*

Con ello, el Alto Tribunal confirma una vez más el endurecimiento de los criterios aplicados por otros tribunales como la Audiencia Nacional a la hora de analizar los hitos procedimentales aplicables y, en particular, el cómputo de las dilaciones y el cumplimiento de los plazos, sumamente relevantes en el ámbito del procedimiento inspector con importantes consecuencias derivadas de los incumplimientos, tales como el advenimiento de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración Tributaria.

1.2 No cabe la ordenación por parte de los órganos económico-administrativos de la retroacción de actuaciones inspectoras que supongan una intromisión en las facultades de comprobación del órgano que tiene tal función asignada. Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2011 del recurso número 872/2006

El objeto del recurso de casación al que corresponde la sentencia analizada es la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de diciembre de 2005 que desestimaba el recurso planteado contra la resolución desestimatoria presunta y posteriormente expresa del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de mayo de 2005 que versaba sobre el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1995 a 1999.

La sentencia resuelve principalmente tres cuestiones planteadas en el recurso:

- La improcedencia de la ampliación del plazo de la duración de las actuaciones inspectoras por cuanto no se había acreditado en el acuerdo correspondiente que concurrían circunstancias de especial complejidad que avalaran tal decisión.

- En relación con el fondo de la regularización practicada al contribuyente, se discutía el tipo de contrato celebrado por la parte recurrente, desde el punto de vista de la calificación jurídica de la operación, así como respecto de la valoración de determinados elementos de transporte.

- Finalmente, se planteaba por parte del recurrente la improcedencia de que el TEAC en su resolución ordenase reponer las actuaciones en base a que la determinación de los precios de mercado de los

camiones realizada por la Inspección era incorrecta instando a la Inspección a que se iniciara un nuevo proceso de comprobación y valoración. Para la recurrente, el TEAC debía anular sin más las liquidaciones, ya que la retroacción de actuaciones sólo se prevé legalmente cuando se ha producido un defecto formal que provoca la anulabilidad de lo actuado, permitiendo que continúen las actuaciones desde el momento en que se produjo la irregularidad, pero no cuando el vicio no es formal sino que afecta al fondo del asunto.

Centrándonos en este último punto, dado que se trata de una materia de sumo interés, si tomamos en consideración, según se desarrollaba en el número anterior de la Revista, los recientes pronunciamientos en torno a la ordenación por parte de los órganos económico-administrativos de nuevas liquidaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se practicasen regularizaciones respecto de años naturales, en vez de los periodos de liquidación mensual o trimestral legalmente establecidos, traemos a colación lo manifestado por el Alto Tribunal:

"Al resolver la reclamación económico-administrativa el TEAC acordó estimar parcialmente la reclamación, anulando la liquidación y el acuerdo sancionador, que debían ser sustituidos por sendos actos de conformidad con lo dispuesto en los Fundamentos Jurídicos Séptimo y Octavo, en base a que la Inspección había llegado a resultados incongruentes, por lo que no podían ser considerados como precios reales de mercado, y se afirma que ***"A juicio de este Tribunal , lo más razonable es establecer el valor de los camiones nuevos y, a partir de ese valor, determinar el valor dado por las partes a los camiones usados entregados a pago", ordenando que "se repongan actuaciones para que la Inspección determine un nuevo valor real de mercado de los camiones nuevos adquiridos y realice la regulación correspondiente y un nuevo acuerdo de liquidación que deberá sustituir al acuerdo objeto de esta reclamación"***.

La Sala de instancia, como se dejó dicho, resuelve la oposición de la parte actora en este punto, por un lado no dándole valor alguno al informe pericial de parte, por carecer de los requisitos de imparcialidad y objetividad necesarios, y por otro legitimando el actuar del TEAC en base a lo dispuesto en los arts. 101 y 54 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo. El artº 40, de dicho texto normativo concuerda con lo dispuesto en el artº 169 de la LGT, ***"las reclamaciones tributarias atribuyen al órgano competente para decidirlos en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados, a quienes se le expondrá para que puedan formular alegaciones".***

La extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico-administrativos, como sin duda se desprende del texto del artículo citado, es

amplísima, en tanto que aquel texto no ofrece limitación alguna, comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptible de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente. ***Por ello, la posibilidad de ordenar al órgano competente que girara una nueva liquidación, es una opción de las que legítimamente le corresponde, pues es la propia ley la que autoriza la revisión sin restricciones, comprendiendo, claro está, la de ordenar nueva liquidación atendiendo a la real trascendencia fiscal de las operaciones examinadas.***

Ciertamente, tan amplias facultades, deben ir acompañadas por las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los interesados.

Ahora bien esta revisión sin restricciones ***debe entenderse enmarcada dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico-Administrativos, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución.***

No corresponde a los Tribunales Económicos-Administrativos llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico-administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados.

En el caso que examinamos no podemos compartir el parecer del Sr. Abogado del Estado cuando afirma que "en la liquidación objeto de reclamación sí se aprecian un defecto de tramitación (la falta de prueba de los valores fijados) y un defecto formal (la insuficiencia de la motivación)", puesto que ***en modo alguno se plantean defectos formales en la tramitación del procedimiento de inspección, ni menos aún una falta de motivación, sino que el núcleo del debate giró en torno a la insuficiencia de los elementos o presupuestos necesarios para la validez y legitimación del acto liquidatorio, y ello por el explícito reconocimiento de que los valores fijados por la Inspección no eran congruentes ni razonables. La falta de prueba de los valores fijados, conformando estos el sustrato fáctico imprescindible, conlleva un problema de ausencia de determinación de los presupuestos fácticos del acto, concluyendo el TEAC que ni eran correctos los valores declarados por la parte recurrente, ni los determinados por la Inspección.***

La retroacción ordenada por el TEAC, queda justificada en la sentencia en base a lo dispuesto en el artº 54 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas. Del texto y del contexto sistemático de dicho artículo, dentro de la Sección Segunda del Capítulo Primero del Título IV , sobre actuaciones en general, y en concreto sobre defectos e invalidez de los actos, que viene a consagrar el principio del favor acti, inspirado en los principios de economía, celeridad y eficacia, se deriva que la previsión contenida se refiere en exclusividad a supuestos de actuaciones viciadas formalmente. Mas en este caso, como se ha tenido ya la ocasión de precisar no estamos ante ningún supuesto de vicio formal.

El artº 109.2 de la LGT establece que "La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, y podrán comprender la estimación de las bases imponibles utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 ", corresponde, pues, a la actividad de comprobación el constatar la exactitud de, entre otras, las valoraciones consignadas por el sujeto pasivo en su declaración.

Las actuaciones de valoración, como lo ratifica el artº 13 del Reglamento General de Inspección, que tiene por objeto la comprobación de los valores declarados, y que pueden desarrollarse en el ejercicio de actuaciones de comprobación e investigación, artº 70 del mismo texto, le corresponde a la propia Inspección de los Tributos.

Por tanto, es a este órgano al que en el desarrollo de actuaciones inspectoras tendentes a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, al que se le asigna el deber de determinar el valor de los elementos conformadores del hecho imponible y estimación de la base imponible, y para ello, en referencia a los arts. 15 y 16 de la Ley 43/1995, se le dota de los medios y se le procura de los instrumentos adecuados a dicho fin. Llevada a cabo la comprobación en el seno de actuaciones inspectoras, su resultado se va a incorporar al acta pertinente, y va a posibilitar que el sujeto pasivo pueda impugnar la liquidación por discrepar de dicha valoración, artº 70 del RGI, tal y como ocurrió en el caso que nos ocupa.

La finalidad de la actividad inspectora es la determinación o fijación de los elementos tributariamente relevantes para la aplicación de los tributos, si el procedimiento de comprobación debe desembocar en el acto que determine la existencia de la obligación tributaria y su quantum, le corresponde a la Administración Tributaria en vía de gestión determinar los elementos y hechos determinantes para la liquidación de la deuda tributaria, entre los que se encuentra, desde luego, y en lo que respecta al asunto que nos ocupa, el fijar los valores de los camiones nuevos que se adquirieron y los usados vendidos. En definitiva, la fijación de los hechos relevantes es consustancial en la actividad de comprobación y que debe desarrollarse en vía de gestión.

La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio.

Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el quantum deleatur de la obligación tributaria, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, de la falta de veracidad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de una nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera como deben desarrollarse las potestades que a tal fin se le asigna normativamente a la Inspección de los Tributos, artº 13 del Reglamento General de Inspección, *de cómo llevar a cabo la comprobación a los efectos de las actuaciones de valoración, indicando el método cuando este ya viene determinado en el artº 16.3 de la LIS , pues otra cosa no se desprende cuando el TEAC recoge en su resolución lo siguiente:*

"A juicio de este Tribunal, lo más razonable es establecer el valor de mercado de los camiones nuevos y, a partir de ese valor, determinar el valor dado por las partes a los camiones usados entregados en pago"; en definitiva, en un procedimiento en el que no existió una sola tacha formal, ***el TEAC debió limitarse a examinar la legalidad de la liquidación -y de la sanción impuesta- en base a los antecedentes y justificantes que la Inspección incorporó a las actas, conformadores de las posteriores liquidaciones*** *y, puesto en duda la corrección de la valoración de los camiones por parte del sujeto pasivo, en el procedimiento revisor comprobar la veracidad de los hechos base del acto, concluido que la Administración no ha logrado probar la veracidad de dichos hechos, de las valoraciones, o mejor teniendo por acreditado lo contrario, esto es que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación -y sanción-, y no procurar la reconstrucción de los elementos relevantes determinante del acto impugnado mediante la correspondiente retroacción del procedimiento, sino que, artículo 101 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, la*

"estimación total o parcial de la reclamación o recurso declarando no ser conforme a derecho y anulando, total o parcialmente, el acto reclamado o recurrido ", así como especificar " las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso", ***debió de proceder a anular las liquidaciones y sanciones combatidas, especificando las medidas a adoptar, en su caso, para ajustar a derecho las liquidaciones, y por otro lado entrar a dilucidar la conformidad a derecho de las sanciones por los motivos sustanciales hechos valer por la reclamante; y de ordenar nuevas medidas de ser procedentes, deberían llevarse a cabo en ejecución de la resolución, sin que fuese correcto ordenar la retroacción de lo actuado a los fines referidos.***

Estimado el primero de los motivos de casación opuestos a la sentencia, procede casar la sentencia de instancia, siendo de aplicación lo dispuesto en el artº 95.2.d) de la LJ".

Como se puede observar en este amplio fundamento, la conclusión del Tribunal es contundente: no puede el órgano económico-administrativo, en el ámbito de sus competencias revisoras, ordenar la realización de actuaciones para determinar el valor de los elementos conformadores del hecho imponible y/o la estimación de la base imponible, ya que dicha competencia es propia de los órganos inspectores en el desarrollo de sus actuaciones y a tal fin se le dotan de los medios y los instrumentos adecuados. En palabras del Tribunal, la fijación de los hechos relevantes es consustancial en la actividad de comprobación y deben desarrollarse en vía de gestión, ya que precisamente esta fijación de los valores tiene relevantes consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos de hecho normativos, y es que dicha valoración fija la base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio, sin la cual carecería de efectos jurídicos.

Por tanto, deben diferenciarse ambas competencias, decretándose la invalidez de la resolución del TEAC por haberse éste extralimitado en sus competencias, ya que debió limitarse a examinar la legalidad de la liquidación y de la sanción en base a los antecedentes y justificantes que la Inspección había incorporado a las actas y si se ponía en duda la corrección de los valores declarados, comprobar la veracidad de los hechos del expediente declarando la nulidad de la liquidación y la sanción si no se hallaba debidamente motivado, sin procurar reconstruir elementos relevantes para la liquidación en éste ámbito mediante la retroacción de las actuaciones.

Como ya indicábamos en la Introducción en relación con las resoluciones y sentencias recaídas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y la orden de retroacción dada por el TEAC a los órganos inspectores en relación con la procedencia de liquidaciones mensuales o trimestrales, pero no anuales, tan polémicas que se emitieron a finales de 2010 y principios de 2011, deberá hacerse el seguimiento oportuno a este tipo de sentencias en orden a determinar la línea jurisprudencial que siga

el Tribunal Supremo y que, a la vista de esta sentencia, estaría dirigida a respetar el reparto competencial y evitar injerencias que puedan reputarse improcedentes por parte de los órganos administrativos a la hora de ordenar la retroacción de actuaciones inspectoras, especialmente cuando afecte a elementos determinantes del acto liquidatorio.

1.3 Producen efectos interruptivos las diligencias practicadas dentro del procedimiento inspector tendentes a la investigación de varios impuestos aunque sólo contenga actuaciones referentes a uno sólo de los investigados. Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011 en el recurso número 3331/2006

En este caso, el objeto del recurso de casación es la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de abril de 2006, en la que se declaraba la estimación parcial del recurso contencioso que declaró la nulidad de la resolución del TEAC de 7 de noviembre de 2003 al no haber declarado la prescripción del derecho de la Administración a exigir el cobro de las liquidaciones de los ejercicios 1989 y 1990 por impuesto sobre sociedades.

Defendía el tribunal de instancia que había decretado la prescripción de los ejercicios 1989 y 1990 que: *"la Diligencia nº 8, de fecha 19 de febrero de 1996, en la que se hace constar: "Que se entrega a la Entidad para su verificación, relaciones de las diferencias observadas en las retenciones sobre rendimientos de trabajo personal, practicadas a los trabajadores dependientes, en los ejercicios 1990 a 1993. Para el cálculo de las retenciones....", teniendo en cuenta su contenido y efectos tributarios específicos en relación con la determinación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* ***al responder a un concepto tributario distinto al del Impuesto sobre Sociedades, no puede entenderse incardinado en las actuaciones inspectoras tendentes a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, carecería, en el sentido analizado, de eficacia para interrumpir el plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria del impuesto ahora liquidado".***

Frente a lo anterior, el Tribunal Supremo concluye en sentido contrario, al advertir que según jurisprudencia reiterada mientras el contenido de la diligencia o comunicación pueda encardinarse en alguno de los tributos o ejercicios a que se refiera la comunicación de inicio, debe entenderse que no existe una interrupción injustificada, ya que si bien debe aplicarse el principio de especificidad o estanqueidad tributaria en la citación o iniciación de las actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados ni tienen que tener un contenido mínimo, ya que el documento interruptivo debe incardinarse en una actuación global de comprobación.

La relevancia de esta sentencia es que retoma la línea argumental que venía defendiendo tradicionalmente el Tribunal y de la que se habían alejado alguna Sentencia, como la de 21 de septiembre de 2010 en el recurso de casación nº 4370/2005 con pronunciamientos más favorables al planteamiento efectuado por el contribuyentes y en el presente caso corroborado por al Audiencia Nacional.

El Alto Tribunal se pronuncia en los siguientes términos:

"A) En particular, hemos dicho que «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» *[entre otras, Sentencias de 22 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 4080/2006), FD Tercero; de 6 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 5678/2003), FD Cuarto; y de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].*

Lo anterior significa, como reiteradamente tiene señalado la jurisprudencia de esta Sala, que sólo son susceptibles de « interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [Sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96 , FJ 3º), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97 , FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03 , FJ 6º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02 , FJ 3º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3 º) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 6º)] » [Sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].

En consecuencia, como señala la Sentencia de esta Sala y Sección de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1627/2003), «"sólo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo ***que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones,*** *según los casos" (Sentencia de 13 de noviembre de 2008) » (FD Segundo).*

B) Partiendo, por tanto, de esta doctrina, se ha de proceder al examen del contenido de las actuaciones objeto de controversia, que se concretan en las diligencias

extendidas entre los días 30 de junio de 2000 (fecha de la diligencia núm. 88) y 11 de mayo de 2001 (fecha de la diligencia núm. 121).... Ciertamente, el contenido de estas diligencias revela que en ellas se requirió información y se examinaron aspectos que nada tenían que ver con el tributo y periodos a que se contrae el presente recurso de casación, a saber, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994. Sin embargo, también es cierto que ***las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de fecha 30 de mayo de 1997, y que fueron los siguientes: Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993 y 1994; Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1992 (de junio a diciembre), 1993 y 1994; declaración anual de operaciones con terceros, ejercicios 1992, 1993 y 1994; e, Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 1993 y 1994. Y esta circunstancia, conforme a nuestra jurisprudencia, resulta determinante para rechazar que haya existido la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras que aprecia la Sala de instancia.***

C) A este respecto, para comenzar, debe traerse a colación la doctrina sentada por esta Sala y Sección en su Sentencia de 27 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 6548/2004), en la que hemos afirmado, en términos inequívocos, lo siguiente:

«[S]i bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse.

En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.

(...)

Por otro lado, no es dudoso que la *doctrina que acabamos de transcribir ha venido a ser confirmada implícitamente por la posterior Sentencia de 4 de marzo de 2009 (rec. ord. núm. 185/2007), en la que, para fundar la conformidad con la LGT del último inciso del art. 184.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que permite « 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 refiere la actuación inspectora », sosteníamos que « 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 períodos », « concepto de actuación inspectora única » que « 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 ». « Siendo así las cosas -concluíamos-, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado » implicaría « computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o períodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección » (FD Noveno).*

D) Ciertamente, con posterioridad esta Sección se ha pronunciado en términos contradictorios con los anteriormente expuestos en la Sentencia de 21 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 4370/2005), FD Quinto. Pero se trata de una Sentencia aislada que, además, partía de una decisión precedente [la Sentencia de 27 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 9369/2003)] que, por sus términos (en el FD Octavo negaba efectos interruptivos de la prescripción a diligencias que «incorporan requerimientos que no afectaban al período objeto de comprobación»), permitía también una interpretación acorde con la doctrina sentada en la referida Sentencia de 27 de febrero de 2009.

E) Y, en fin, tampoco puede desconocerse que en la Sentencia de 18 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4434/2003) -que viene a reproducir los términos de la Sentencia de 6 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 5678/2003), FD Cuarto- señalamos lo que sigue:

« Es cierto, como señala la Sentencia de instancia, que las diligencias de 1 de octubre de 1991, 21 de febrero de 1992, 20 de noviembre de 1992, 24 de marzo de 1994, 27 de abril de 1994 y 20 de mayo de 1994, en unos casos, afectan a períodos impositivos diferentes del de 1985 y, en otros, a tributos completamente distintos del Impuesto sobre Sociedades.

La apreciación anterior conduce a considerar que, desde el 26 de noviembre de 1993 no se realizó ningún tipo de actuación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1985, hasta la entrega de la propuesta de regularización tributaria, que

tuvo lugar el día 2 de noviembre de 1994. Actuación esta que en la referida fecha, según reiterada jurisprudencia de esta Sala (Cfr. SSTS 28 de abril y 23 de junio [tres] de 2008) no tenían suficiente trascendencia para interrumpir el plazo de prescripción.

Es a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC), y su desarrollo reglamentario, efectuado por RD 136/2000, de 4 de febrero, que adiciona nuevos preceptos al Reglamento General de Inspección Tributaria (RGIT), aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, cuando el trámite de que se trata adquiere el referido valor al resultar, incluso, necesario y procedimentalmente ineludible.

En efecto, el art. 21 (LDGC) establece que los contribuyentes podrán formular alegaciones, en su caso, con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, aunque el art. 22.2 LDGC admite que se pueda prescindir del trámite de audiencia previo cuando no figurase en el procedimiento. Y es el art. 33.ter del RGIT, incorporado por el RD 136/2000, de 4 de febrero, el que hace obligatorio, "en todo caso" el trámite de audiencia previo a la extensión del acta. Es decir, opta por no aplicar en el seno del procedimiento inspector la posibilidad concedida en el referido arts. 22.2 LDGC.

Trámite de audiencia previo a las actas de inspección que, en la actualidad conserva el sentido pleno que le otorga el artículo 183 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los procedimientos de aplicación de los Tributos aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.

Siendo así, el análisis de las diligencias que conforman el epicentro del recurso acredita que no se ha producido la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria porque aquéllas no se pueden considerar actos interruptivos de la prescripción ya que, haciendo nuestra la doctrina sentada por el Tribunal de instancia, dichas diligencias adolecen de inconsistencia objetiva, esto es, ninguna de ellas documenta, en relación al Impuesto sobre Sociedades de 1985, actuaciones "conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto" que es lo que exige el artículo 66.1 a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción. Del citado precepto se deduce que no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco de Impuesto controvertido ».

No obstante, amén de que en las citadas Sentencias de 6 de abril y 18 de septiembre de 2009 no se especifica que las diligencias cuyo efecto interruptivo de la prescripción se rechaza documentaran actuaciones relacionadas con conceptos,

tributos o ejercicios que, conforme al acuerdo de iniciación debidamente notificado, eran objeto de comprobación en el mismo procedimiento inspector, no puede soslayarse que, a lo anteriormente transcrito, tales Sentencias añadían sin solución de continuidad:

«Frente a ello no puede afirmarse, como pretende la representación legal del Estado, que la Administración, al realizar esas actuaciones en relación con otros períodos impositivos y otros tributos, pretendía continuar la investigación ya iniciada. Esta afirmación aparece radicalmente desmentida si se observa que, tras la diligencia de 26 de noviembre de 1993, no se realizó ninguna actuación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1985. Así, el acto siguiente en el procedimiento no es otro que la formulación y entrega de la referida propuesta de regularización. Esto es, tras la interrupción injustificada no se realizó ningún tipo de comprobación en relación con el tributo finalmente liquidado. Ello demuestra bien a las claras que el acta en relación con este impuesto podía haberse formulado mucho tiempo antes. Y no es óbice a ello el que existieran otros ejercicios y tributos que estaban siendo objeto de comprobación, ya que siempre se podría haber incoado un acta previa en relación con Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1988.

Tampoco es cierto que la interpretación restrictiva sea el único a considerar al aplicar la doctrina de las "diligencias argucias". Por el contrario, es necesario realizar una labor hermenéutica que no se vea condicionada por criterios apriorísticos, sino presidida por los recogidos en el art., 3.1 del Código Civil. De conformidad con los mismos, en especial atendiendo a un criterio finalista, los actos administrativos sólo tienen eficacia interruptiva en la medida en que vayan a comprobar o investigar efectivamente un impuesto y ejercicio, lo que no sucede en este caso » (FD Cuarto).

... F) ***Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales -que no es necesario ahora especificar-, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación,*** *el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo".*

Los términos de la jurisprudencia transcrita son inequívocos. Consta que se inició actuaciones inspectoras por acuerdo notificado a la recurrente en 6 de abril de 1995, respecto de los conceptos y períodos siguientes:

- Impuesto sobre Sociedades, 1989-1992.
- IVA, 1990-1994.
- IRPF (retenciones), 1990-1994.
- Licencia Fiscal Actividades Empresariales/Prof, 1990-1991.
- Declaración anual op. 3º, 1990-1993.
- IAE, 1992-1994.
- IGTE, 1990-1994.

La diligencia de constancia de hechos nº 8 se levantó en 19 de febrero de 1993, entregándose a la entidad recurrente para su verificación la relación de las diferencias observadas en las retenciones por trabajo personal practicada a los trabajadores, ejercicios de 1990 a 1993. La diligencia de constancia de hechos nº 9, de 25 de junio de 1996, aparte de rectificar la fecha de la diligencia anterior, pues se había consignado el año de 1993 en lugar del correcto de 1996, pone de manifiesto que la entidad actora expresa su conformidad con los términos de la diligencia nº 8, con una sola rectificación referida a un sólo trabajador.

Se trata de diligencias practicadas en el curso del procedimiento inspector, referenciadas al concepto tributario de retenciones IRPF, que conformaban uno de los impuestos por los que se iniciaron las actuaciones inspectoras. La doctrina jurisprudencial transcrita resulta de plena aplicación al caso que nos ocupa, por lo que debemos estimar el recurso de casación instado por el Sr. Abogado del Estado".

De acuerdo con lo trascrito, habrá que estar a las sentencias futuras que confirmen o apliquen el criterio de referencia más restrictivo del fijado habitualmente por la Audiencia Nacional y de hecho por alguna otra sentencia del Tribunal Supremo.