



Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 3 Jul. 2007, rec. 247/2002

Ponente: Frías Ponce, Emilio.

Nº de Recurso: 247/2002

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Liquidación del IRPF. PRESCRIPCIÓN. No han transcurrido los cinco años aplicables en autos para la prescripción de la deuda tributaria. La interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por más de seis meses sólo da lugar a la prescripción cuando, dada la carencia de efectos interruptivos del plazo prescriptivo iniciado con motivo de dichas actuaciones, no se produce luego ningún otro acto interruptivo dentro del período comprendido entre el día a quo y la notificación del acuerdo liquidatorio.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a tres de Julio de dos mil siete

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 247/2002 pende de resolución, promovido por el Procurador de los Tribunales Don Manuel Ogando Cañizares, en nombre y representación de DON Carlos Daniel , contra la sentencia, de fecha 3 de mayo de 2002, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1232/99, en el que se impugnaba Acuerdo del TEAC, de 21 de octubre de 1999, desestimatorio del recurso de alzada interpuesto contra Acuerdo del TEAR de Cataluña de 29 de noviembre de 1995, dictado en expediente económico administrativo nº NUM000 , relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) correspondiente al ejercicio de 1984, por importe de 12.040.416 pesetas

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 1232/99 seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, se dictó sentencia, con fecha 3 de mayo de 2002 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Manuel Ogando Cañizares, en nombre y representación de DON Carlos Daniel , contra la resolución de fecha 21.10.1999, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central,



DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula en relación con la sanción, siendo conforme a Derecho en todo lo demás; sin hacer mención espacial en cuanto a las costas"

SEGUNDO.- Por la representación procesal de DON Carlos Daniel , se interpuso, por escrito de 12 de junio de 2002, recurso de casación para la unificación de doctrina interesando sentencia estimatoria del recurso, que case y revoque la impugnada, y, en su lugar, se dicte otra por la que se acuerde declarar prescrito el derecho de la Administración en orden a mantener la liquidación de intereses contenida en el acta impugnada.

TERCERO.- El Abogado del Estado presentó escrito por el que se oponía al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto y solicitaba la desestimación de éste, por ser la sentencia recurrida plenamente conforme a Derecho, con expresa condena en costas del recurso a la parte recurrente.

CUARTO.- Elevadas las actuaciones a esta Sala, por providencia de 30 de noviembre de 2006 , se señaló para votación y fallo el día 26 de Junio de 2007.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, Magistrado de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso de casación para la unificación de doctrina se fundamenta en la infracción del artículo 31.4.a) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se promulgó el Reglamento General de la Inspección Tributaria (RGIT), porque, según el recurrente, la sentencia impugnada, desestimatoria de su recurso contencioso-administrativo, considera que la liquidación practicada el 13 de Marzo de 1992 es una actuación capaz de interrumpir el plazo de prescripción, no obstante haber permanecido paralizadas las actuaciones inspectoras desde el 31 de Julio de 1990, en que formuló alegaciones en el acta de disconformidad.

Como término de comparación señala las siguientes sentencias de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fechas: 25 de enero de 2000, recurso 680/96; 3 de abril de 2000, recurso 679/1996; y 15 de junio de 2000, recurso 681/1996.

Según el planteamiento del recurrente, con respecto a la sentencia recurrida, existe, en primer lugar, identidad de litigantes, pues en los procesos en las que recayeron las dos primeras sentencias quien litigó fue su esposa, y en el proceso de la tercera sentencia fueron litigantes el ahora recurrente conjuntamente con aquella.

En segundo término, existe identidad de hechos, fundamentos y pretensiones, referidas a declaraciones fiscales relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurrente y su esposa, correspondientes a ejercicios fiscales comprendidos entre los años 1982 y 1987. Y, en todos los supuestos, el fundamento era el mismo: la inoperancia de la liquidación definitiva aprobada por la Inspección de los Tributos en 13 de marzo de 1992 a los efectos de interrumpir la prescripción, "dada su incardinación dentro de las actividades inspectoras,



que la constituyen en parte integrante del expediente de inspección y privan de todo efecto interruptor de la prescripción al haber estado interrumpido el mismo, injustificadamente, por más de seis meses".

SEGUNDO.- El recurso de casación para la unificación de doctrina exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiéndose que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna.

TERCERO.- En el presente caso, entre la sentencia impugnada y las sentencias ofrecidas en contraste, puede apreciarse una cierta contradicción. Para éstas la paralización de la actuación inspectora por más de seis meses hace que no se interrumpa el plazo de prescripción y que ésta se produzca, aún cuando desde el inicio del cómputo (30 de julio de 1987, en que se presenta la declaración-liquidación extemporánea del sujeto pasivo) hasta la fecha de la liquidación definitiva (13 de marzo de 1992) no hubieran transcurrido el plazo de los cinco años entonces aplicable. Para la sentencia recurrida en este recurso la paralización producida sin causa justificada, desde la presentación de alegaciones, el 31 de julio de 1990, hasta la notificación del acuerdo de liquidación, el 19 de mayo de 1992, no impide, sin embargo, que no pueda apreciarse la prescripción, "debido a que el recurrente en fecha 29 de julio de 1987 presentó declaración complementaria, hecho que interrumpe el plazo de prescripción, conforme al artículo 66 c) de la Ley General Tributaria [1963



]; fecha de la que se debe partir para el cómputo del plazo de cinco años, por lo que desde el 29 de julio de 1987 hasta el 19 de mayo de 1992 [fecha de la notificación de la liquidación definitiva] no transcurrieron cinco años".

En definitiva, las sentencias de contraste y la aquí impugnada coinciden en que la paralización de las actuaciones inspectoras, sin causa justificada o sin causa imputable al sujeto pasivo, por más de seis meses, privan a aquéllas de los efectos interruptivos de la prescripción iniciada. Pero difieren en que las primeras consideran que un ulterior acto administrativo de liquidación, aunque se dicte dentro del plazo de los cinco años desde el dies a quo -esto es, dentro del plazo de prescripción computado sin actuación administrativa intermedia- se produce cuando ya ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar, y la que es objeto de este recurso considera, por el contrario, que dicho acto de liquidación se dicta antes de que se produzca la prescripción, pues el plazo de ésta, sin interrupción alguna - que es el único efecto atribuible a la paralización contemplada- aún no había transcurrido.

Y en la expresada divergencia, hemos de advertir que la doctrina correcta, coincidente con la jurisprudencia, es la que sustenta la sentencia objeto del presente recurso, ya que es doctrina reiterada de esta Sala que la no interrupción del plazo de prescripción por parte de las actuaciones inspectoras cuando se dan las circunstancias del artículo 31.3 y 4 RGIT es independiente de la necesidad, en todo caso, del transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción. esto es, la expresa jurisprudencia puede resumirse en los siguientes términos (SSTS de 5 de abril y 24 de mayo de 2005, 10 de mayo y 31 de junio de 2006 , entre otras muchas):

- a) La no interrupción del plazo de prescripción por parte de las actuaciones inspectoras cuando se dan las circunstancias del artículo 31.3 y 4 RGIT es independiente de la necesidad, en todo caso, del transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción.
- b) La falta de eficacia interruptiva de las actuaciones inspectoras por su paralización injustificada durante más de seis meses, no priva de eficacia a la propia liquidación derivada de aquéllas, realizada ANTES de expirar el plazo inicial de cinco o cuatro años, según sea aplicable uno u otro racione temporis.

En efecto, según la doctrina legal de esta Sala, el efecto de entender por no producida la tan repetida interrupción del cómputo de la prescripción, como consecuencia del inicio de las actuaciones inspectoras, por la mencionada paralización injustificada de las mismas por más de seis meses, fue una creación "ex novo" del Reglamento de la Inspección de 1986 , producida con la cobertura legal que le daba el texto del apartado c) del art. 140.1 LGT en la redacción introducida por la Ley 10/1985 , que expresamente reconoció, como competencia de aquélla -de la Inspección, se entiende- la de "practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan". Hay que tener presente que, antes de esta disposición reglamentaria, ningún precepto de los procedimientos tributarios de gestión señalaba plazos de duración máxima. La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 , en su art. 61 , señalaba el plazo máximo de seis meses de duración de un procedimiento administrativo, contados desde su iniciación hasta el día en que se dictara la resolución correspondiente. Pero, además de que el incumplimiento de este plazo no atribuía al interesado - ap. 2 de dicho precepto- otro derecho que el de hacerlo constar así al interponer los recursos procedentes y a efectos de la posible responsabilidad disciplinaria del funcionario responsable, la Ley Procedimental de 1958 no era aplicable,



directamente, a "los procedimientos de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones" -art. 1º, núm. 91, del Decreto de 10 de Octubre de 1958 , en relación con el art. 1º de la Ley de 1958 , acabada de citar-. A lo más, por tanto, que podía llegarse es a su aplicación subsidiaria, como después ha mantenido la vigente regulación del procedimiento administrativo común --Disposición Adicional 5ª, ap. 1, de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre , también, antes y después de la reforma introducida por la Ley 4/1999, de 13 de Enero , aunque debe hacerse constar que esta Ley ha añadido un nuevo párrafo 2º en ese ap. 1 , según el cual, "en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria"-.

Por otra parte, el Real Decreto 803/1993, de 28 de Mayo , por el que se modificaron determinados procedimientos tributarios, especialmente en relación, como dice su Preámbulo, con aquellos procedimientos en que, "por carecer de una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes, se rigen por las disposiciones generales reguladoras del procedimiento administrativo común, dado su carácter supletorio (sic)", estableció -art. 1º.c) y Anexo 3 - que no tenían plazo prefijado para su terminación "los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los arts. 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria ", precepto este que, validado por la Sentencia de esta Sala de 4 de Diciembre de 1998 , ha de considerarse que tuvo vigencia hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, arts. 23 y 29, con lo que el plazo de duración coincidía con el de prescripción del citado derecho a liquidar (SSTS de 20 de abril, 15 de junio y 27 de septiembre de 2002, 17 y 24 de septiembre y 11 de noviembre de 2003 y 17 de febrero y 3 de junio de 2004 y 5 de abril de 2005).

En definitiva, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras (artículo 31.3 y 4 RGIT) por más de seis meses sólo da lugar a la prescripción de las deudas tributarias cuando, dada la consecuente carencia de los efectos interruptivos del plazo prescriptivo iniciado con motivo de dichas actuaciones, no se produce luego ningún otro acto interruptivo dentro del período comprendido entre el día a quo- en este caso el de la presentación de la declaración complementaria a efectos del IRPF, 29 de julio de 1987- y la notificación del acuerdo liquidatorio (STS 17 de junio de 2003). Y, como la referida notificación, en el presente caso, se produjo el 19 de mayo de 1992, es obvio que no podía entenderse que hubieran transcurrido los cinco años previstos en los artículos 64 y 65 de la LGT .

CUARTO.- Los razonamientos expuestos justifican la desestimación del recurso, con la condena en las costas del recurso a la parte recurrente, de acuerdo con el art. 139 de la LJCA . Si bien, en uso de las facultades que nos otorga esta Ley, establecemos el máximo de la cuantía por minuta del Abogado del Estado, en concepto de dicha condena en costas, en la cantidad de 1.500 euros.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS



Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por representación de don Carlos Daniel , contra la sentencia, de fecha 3 de mayo de 2002, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1232/1999, con imposición de las costas causadas en el recurso, limitadas de conformidad con lo señalado en el último de los fundamentos jurídicos.

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

PUBLICACION.-

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