

■ Tribunal Supremo. Sala Tercera, Secc. 2ª

■ Sentencia de 16 de Abril de 2007

■ Ponente: Fernández Montalvo, Rafael

Prescripción. Interrupción. Firma simultánea de un acta de conformidad y otra de disconformidad. Aceptación únicamente de la parte de la deuda suscrita de conformidad.

Extendidas dos actas de inspección respecto de un mismo impuesto y ejercicio —una de conformidad y otra de disconformidad— no puede considerarse que la liquidación provisional derivada del acta de conformidad interrumpe la prescripción respecto de la parte firmada en disconformidad ya que, respecto de esta última se había producido la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario.

El TEAC había declarado la prescripción de la liquidación, ante lo cual dicha Resolución fue declarada lesiva para los intereses públicos mediante la correspondiente Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de julio de 1999. La Abogacía del Estado interpuso recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, que desestimó la demanda y confirmó la resolución del TEAC.

Fundamentos de derecho

Segundo.- ... Para el Abogado del Estado, no es posible entender que existe una incomunicación absoluta, a los efectos que aquí interesa, entre las actuaciones administrativas dimanantes del acta de conformidad y las que siguen el acta de disconformidad en los casos a que se refiere el art. 50.2.a) RGIT. No tendría sentido que las actuaciones que se realicen por la parte de la propuesta de regularización aceptada por el sujeto pasivo y que, desde luego interrumpen la prescripción, no tengan virtualidad interruptiva de la misma respecto del débito tributario correspondiente a la parte de la regularización a la que el sujeto pasivo no prestó conformidad cuando, por un lado, el hecho imponible es un concepto único y, por lo tanto, única la deuda tributaria y, por otro lado, los actos interruptivos de la prescripción no quedan referidos a partes de hecho imponible sino al mismo en su totalidad o integridad...

El Abogado del Estado entiende que «en los casos en que, con arreglo al art. 50.2.a) RGIT, se haya escindido el procedimiento de investigación tributaria, si se produce, en la parte relativa a la propuesta de regularización no aceptada por el sujeto pasivo, el supuesto previsto en el art. 31.4, inciso final RGIT, el plazo de prescripción no debe computarse desde la fecha en que vena el plazo de presentación por el sujeto pasivo de la oportuna declaración, sino desde la fecha de la liquidación provisional a cuenta dimanante del acta de conformidad».

Tercero.- Para dar respuesta al motivo de casación alegado, debemos partir de que el art. 30.3, a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril, de acuerdo con lo establecido en el art. 66.1, a) de la Ley General

Tributaria, determina que el inicio de la actividad inspectora producirá, entre otros efectos, la interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación ... Por su parte, el art. 31 del propio Reglamento, que regula el desarrollo de las actuaciones y también su interrupción, establece, en el párrafo 2.º de su apartado 3 —en la redacción vigente en el momento de los hechos—, que se consideraran interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses y añade, en el apartado 4, que «la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...

En el caso que ahora se nos plantea, concurre la circunstancia singular de que dentro de unas mismas actuaciones inspectoras, referidas al mismo Impuesto y ejercicio, se formalizaron dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, posibilidad admitida en el artículo 50 del Reglamento de Inspección...

Cuarto.- Sentado lo anterior, la cuestión esencial a resolver, consiste en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo tributo y periodo impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto, como la tramitación en los dos casos es distinta, desarrollándose también en plazos diferentes, las incidencias de esa tramitación, a efectos de la prescripción, afectan de forma independiente a cada tipo de actas, o si, por el contrario, dado el carácter inescindible de la obligación tributaria, cabe comunicación de efectos entre ambos tipos de actas, de tal forma que la notificación de la liquidación del acta de conformidad puede servir para interrumpir la prescripción de la liquidación del acta de disconformidad, haciéndose inaplicable el art. 31.4 del Reglamento de la Inspección.

Esta cuestión no es nueva para este Tribunal, pues en la sentencia de 4 de Marzo de 2003, recurso de casación 2839/1998, se decantó claramente en contra del efecto interruptivo de la firma del acta de conformidad en un supuesto similar, si bien en aquella ocasión la sentencia de instancia no había apreciado la interrupción de la prescripción por paralización de las actuaciones inspectoras, pese a haber transcurrido desde las alegaciones hasta la notificación de la liquidación once meses y veintiséis días, plazo superior al de seis meses fijado en el art. 31.4.a) del Reglamento General de Inspección. Interpuesto Recurso de Casación por la Entidad Inspeccionada la Sala afirma que «Por lo que se refiere a la planteada interrupción del plazo de prescripción de la deuda, contenida en el Acta de disconformidad, como consecuencia de la simultánea firma de una Acta de Conformidad para otra parte de la deuda tributaria inspeccionada del mismo ejercicio, carece de base jurídica, porque la regularización —contra lo que parece sostener el representante de la Administración General del Estado— no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó solo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber trans-

currido mas de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda».

Quinto.- Esta doctrina debe ser reiterada, pues aunque es cierto que en estos casos la liquidación resultante del acta previa de conformidad, es un acto parcial determinante de una deuda provisional y a cuenta de la que resulte en su día de la tramitada en disconformidad, siendo asimismo cierto, como alega el Abogado del Estado, que no estamos ante hechos desagregables o ante diversidad de fuentes de renta gravable, porque el sujeto pasivo con ocasión de una inspección se limita únicamente a aceptar determinadas partidas, de donde surge la disconformidad, no cabe olvidar que estamos ante un único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites.

Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase.

Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase...

Desde otra perspectiva, y más en un plano de principios constitucionales, debe tenerse en consideración que, de aceptarse la tesis del Abogado del Estado, siempre que hubiese un procedimiento inspector, en el cual se firmase acta en conformidad parcial y acta de disconformidad por el resto, se estaría situando al obligado tributario, a efectos de la prescripción, en peor situación que aquel que rechaza la conformidad y firme en disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace...

Sexto.- Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.. ■