

■ **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a**

■ Sentencia de 22 julio de 2004

■ **Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís**

Las diligencias que no constan en el expediente carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

El Tribunal considera que las diligencias que no constan en el expediente y cuyo contenido sólo se conoce por la referencia contenida en las actas de inspección carecen de eficacia para interrumpir la prescripción.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- Alega, entre otros motivos de nulidad, algunos de ellos referidos a la supuesta concurrencia de defectos formales, la entidad recurrente, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, al existir interrupción de las actuaciones inspectoras por un plazo superior al de seis meses, al amparo del art. 64.a) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 31.2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos.

Cuarto.- Cuestión íntimamente relacionada y conectada con la anterior -relativa, como se ha expuesto, a la duración de la prescripción- es la concerniente a la interrupción del plazo prescriptivo, que plantea también la entidad recurrente, atendida la influencia o eficacia jurídica sobre la citada interrupción de la paralización del procedimiento o de las «actuaciones inspectoras» por tiempo superior a seis meses.

Dicho de otra forma, de lo que se trata es de determinar la eficacia enervadora o anuladora de tal circunstancia -paralización superior a los seis meses- sobre las actuaciones inspectoras determinantes de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un determinado impuesto y ejercicio...

Esgrime la recurrente la interrupción de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, negando eficacia interruptiva a aquellas diligencias citadas en el acta de disconformidad pero de las que no hay constancia en el expediente administrativo.

Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartado b) y c) de la Ley General Tributaria tiene declarado 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 procedimiento administrativo 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 del Impuesto controvertido» (Sentencia de la Sala Tercera de fecha 6 de noviembre de 1993). Son las llamadas «diligencias argucia» en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como «acción administrativa» aquélla que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria.

Por ello, alegada por la recurrente la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por interrupción de las actuaciones inspectoras, al amparo de lo dispuesto en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, al entender que entre las diligencias llevadas a cabo por la Inspección se superó el plazo de seis meses, existiendo actuaciones, plasmadas en diligencias, que carecen de valor interruptivo, debido a su contenido, se han de examinar las actuaciones inspectoras discutidas...

... el Tribunal Supremo señala que «a partir del 1 de junio de 1986 incumbe a la Inspección de los Tributos la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de investigación y comprobación y, por ende, tal función, inicialmente gestora, se convirtió en una actuación de la

Inspección de Tributos». Y concluye «la suspensión de las actuaciones inspectoras, no justificada y por causas ajenas al obligado tributario, durante más de seis meses y en cualesquiera momentos del período que media entre el inicio de éstas y la notificación de la liquidación, resultante de las mismas, no interrumpe el plazo de prescripción para liquidar, para exigir el pago o para sancionar que se estuviere ganando».

Quinto.- En el caso presente, no ha quedado constancia alguna, en el expediente administrativo, de las diligencias relativas al procedimiento de comprobación seguido respecto de la entidad P. SA que se citan en el acta de disconformidad levantada el 30 de julio de 1997. En efecto, el punto 2.3 de dicha acta señala literalmente que «las actuaciones inspectoras se iniciaron por medio de diligencia de 19 de septiembre de 1995 y continuaron sin interrupción hasta el día de la fecha, habiéndose dejado constancia de ellas en las diligencias de 13 de febrero, 5 de marzo, 11 de julio, 15 de noviembre de 1996 y 8 de mayo de 1997».

Pues bien, no hay manera de comprobar que tales diligencias intermedias se produjeron realmente, en las fechas indicadas y que, además, tienen por su contenido, características y elementos circunstanciales, valor interruptivo de la prescripción, pues el expediente administrativo enviado no es, precisamente, un modelo de orden, con infracción de dispuesto en el artículo 48.4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, a cuyo tenor, «el expediente, original o copiado, se enviará completo, foliado y, en su caso, autenticado, acompañado de un índice, asimismo autenticado, de los documentos que contenga. La Administración conservará siempre el original o una copia autenticada de los expedientes que envíe. Si el expediente fuera reclamado por diversos Juzgados o Tribunales, la Administración enviará copias autenticadas del original o de la copia que conserve».

En el caso presente, ni el expediente forma una integridad material ni se ha acompañado, como la Ley exige, un índice con los documentos que contiene. Por más que estén numerados los folios del conjunto documental enviado, de lo que no hay constancia, en modo alguno, es de que el expediente está completo, esto es, que los documentos remitidos al Tribunal en cumplimiento del deber legal que pesa sobre la Administración constituyen la totalidad de los componentes del procedimiento. En cualquier caso, se han enviado documentos en lengua extranjera sin traducir, así como otros muchos sueltos y, desde luego, no han sido remitidos ninguno de los citados en el acta de disconformidad, ni en realidad ninguna actuación inspectora relacionada con P. SA

Obviamente, no puede la Administración beneficiarse de sus propias torpezas y valerse de la mera indicación el acta para dar por sentada la existencia de las diligencias mencionadas en ella, cuando la parte recurrente desmiente su existencia, denunciando que no están en el expediente administrativo y la Administración, por medio de su representación legal, no da descargo alguno acerca de los expresados documentos, de las razones por las que no constan en el expediente y, en cualquier caso, sobre su contenido, pues lo único que se argumenta en la contestación a la demanda, sobre el particular, es que las diligencias practicadas no constituyen trámites anodinos o «diligencias argucias», afirmación que no viene acompañada de un detalle mínimo acerca de las razones por las que las supuestas diligencias examinadas por el Abogado del

Estado -que esta Sala no ha tenido oportunidad de conocer- gozan del carácter interruptivo de la prescripción, conclusión a la que habría ayudado la aportación de tales diligencias al proceso para conocimiento de las partes y del Tribunal y la expresión de cuál ha sido la fuente de ciencia del Abogado del Estado para poder calificar las diligencias de comprobación, que parecen haber sido examinadas, como capaces de operar el efecto interruptivo que se predica.

Sexto.- Obviamente, de la carencia probatoria a la que se ha hecho referencia deriva, inexorablemente, la imposibilidad de dotar de efectos interruptivos de la prescripción a tales diligencias, de las que no conocemos si existen, si sus fechas coinciden con las reseñadas en el acta y si por su contenido son tendenciales, esto es, están encaminadas «al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible», prueba que brilla por su ausencia. Por lo tanto, habrá de darse al caso el mismo tratamiento que se prevé en el ya mencionado artículo 31.4 del Reglamento de Inspección para el caso de interrupción no justificada de las actuaciones inspectoras, pues en los autos sólo hay constancia de la diligencia inicial de las actuaciones, el 19 de septiembre de 1995 y la fecha del acta, el 30 de julio de 1997, entre las que han transcurrido con creces los seis meses.

Por tanto, con los documentos de que disponemos, no puede afirmarse que existan diligencias de impulso del procedimiento de inspección que puedan operar el efecto de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963, precisamente por el incumplimiento administrativo de su deber procesal de remitir al tribunal el expediente íntegro, con certificación de que lo es. En tal caso, hay una obvia discordancia entre el acta de disconformidad, limitada a la cita de determinadas fechas en que se habrías practicado diligencias, y el resto del expediente, entre cuyos documentos no figuran los mencionados en el acta, sino únicamente determinadas diligencias relativas a sociedades dominadas del grupo, ninguna de las cuales se refiere a la sociedad dominante ni al ejercicio 1990, por lo que no pueden tener efecto de interrupción, al margen de que las fechas no son coincidentes con las que se citan en el acta, todo ello sin perjuicio del carácter altamente dudoso que varias de tales diligencias pudieran tener para provocar el efecto interruptivo de la prescripción, atendiendo a su contenido.

En consecuencia, cabe entender que no ha habido ninguna diligencia entre el 19 de septiembre de 1995 en que se abrieron las diligencias y el 30 de julio de 1997, fecha del acta, por lo que «se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...», debiendo tenerse en cuenta que el precedente núm. 3 del propio artículo 31, en su párrafo segundo, considera interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando «la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses», como es el caso, interpretación que se fundamenta en atribuir, de conformidad con lo establecido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, a la Administración, la carga de probar que la interrupción de la prescripción se ha producido y que se ha manifestado en determinadas diligencias que, por formar parte esencial y precisa del expediente administrativo, aquélla habría enviado a la Sala para su examen y contradicción procesal. Fuera de tal caso, y ante la completa ausencia de prueba -pues la contestación a la demanda, lejos de justificar la ausencia de

tales diligencias o de tratar de subsanarla interesando su traída a los autos- fundamenta su tesis en desmentir el carácter de diligencias «argucia», lo que no parece compadecerse con la ausencia de tales documentos en las actuaciones.

Séptimo.- Siendo así las cosas, debe tenerse únicamente en cuenta, a los efectos del cómputo del plazo, que éste, que como hemos dicha anteriormente es el de cinco años al que se refiere la Ley General Tributaria con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, el plazo de prescripción habría comenzado por la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 1990, en el año 1991, y no habría quedado interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras el 19 de septiembre de 1995, dada la paralización injustificada de tales actuaciones que cabe inferir de la completa ausencia documental acerca de ese específico procedimiento y, siendo ello así, habrá de estarse al acta de disconformidad de 30 de julio de 1997 como «dies ad quem» para la determinación del expresado plazo, transcurridos más de seis años desde la materialización de la obligación de declarar por el citado Impuesto y ejercicio, de donde cabe inferir la concurrencia de la prescripción a que se refiere el artículo 64.a) de la Ley General Tributaria, lo que determina la estimación del recurso interpuesto. ■