

■ Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)

■ Sentencia de 22 de julio de 2004

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

Prescripción. Cuando en el expediente administrativo no constan las diligencias que reflejen el contenido de las actuaciones realizadas, debe entenderse que tales actuaciones no han tenido efectos interruptivos.

Cuando en el expediente administrativo –en este caso relativo a una actuación inspectora- no constan las diligencias que reflejen el contenido de las distintas actuaciones realizadas, debe entenderse que tales actuaciones no han tenido efectos interruptivos de la prescripción.

El Tribunal argumenta su fallo en que no todas las actuaciones producidas en un procedimiento inspector tienen efectos interruptivos de la prescripción, por lo que, cuando el demandante alega esta situación, es preciso examinar el contenido de estas actuaciones, no siendo suficiente la mera constancia o mención de las mismas en el acta finalmente firmada por el actuario y el contribuyente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

TERCERO.- ... En el supuesto que se examina hay que partir, conforme a la doctrina anteriormente expuesta, de que el plazo prescriptivo para determinar la deuda tributaria en lo que atañe a cuota e intereses de demora es el de cinco años, toda vez que el período considerado arranca en 1991, año en que legalmente se produjo la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 1990 y habría transcurrido íntegramente con anterioridad al 1 de enero de 1999, por lo que no cabe la aplicación del plazo cuatrienal que establece la Ley 1/1998.

CUARTO.- ... 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 conceptuar 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.

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 Pescanova, 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 Pescanova, 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»...

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, ... hay una obvia discordancia entre el acta de disconformidad, limitada a la cita de determinadas fechas en que se habrían 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...»,

SEPTIMO.- ... 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. ■