



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho Tributario

**EN TORNO A LA PRESCRIPCIÓN EN DERECHO PRIVADO  
Y EN DERECHO TRIBUTARIO, CON EXAMEN DE LA  
BIFURCACIÓN PRESCRIPTIVA CUANDO LAS ACTUACIONES  
TERMINAN CON ACTA DE CONFORMIDAD PARA UNOS  
CONCEPTOS Y DE DISCONFORMIDAD PARA OTROS**

**Por *Magín PONT MESTRES*.  
Catedrático de Derecho Tributario.**

**Barcelona, 17 de noviembre de 2007**

## **SUMARIO:**

- 1.- Breve nota previa sobre la prescripción en Derecho privado y en Derecho tributario.
  - 1.1.- En Derecho privado.
  - 1.2.- En Derecho tributario.
  - 1.3.- Una síntesis de doctrina tributaria.
- 2.- *Obiter dicta* del Tribunal Supremo atinente al plazo de prescripción.
  - 2.1.- Reducción del plazo prescriptivo en la Ley 1/1998.
  - 2.2.- Efectos de la reducción según doctrina inicial de la Audiencia Nacional.
  - 2.3.- Criterio del Tribunal Supremo en *obiter dicta*, según sentencia de 25-9-2001.
  - 2.4.- Nuevo criterio aplicativo.
  - 2.5.- Una cuestión de matiz.
- 3.- Bifurcación prescriptiva cuando las actuaciones inspectoras terminan con acta de conformidad parcial y acta de disconformidad parcial.
  - 3.1.- Disparidad de planteamientos.
  - 3.2.- Sentencia del Tribunal Supremo de 16-4-2007.
  - 3.3.- Pérdida de unidad de acción por bifurcación del procedimiento.

## **1.- BREVE NOTA PREVIA SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN DERECHO PRIVADO Y EN DERECHO TRIBUTARIO**

El instituto de la prescripción ha sido amplia y profundamente estudiado por la doctrina civilista con variadísimas aportaciones, por cierto, no siempre coincidentes. Se trata de una figura ya conocida por el Derecho romano, toda vez que si en el primitivo Derecho las acciones civiles no se extinguían por el transcurso del tiempo, se daban ciertas excepciones, y, el emperador TEODOSIO II convirtió las posibles excepciones antiprescriptivas en la regla general, indicando que todas las excepciones que no estuviesen ya limitadas por término más breve, habrían de ejercitarse por lo menos, dentro de los 30 años, siendo que en otro caso quedaban nulas por la *praescriptio triginta annorum*. Con similares características y pocas modificaciones, esta constitución pasó al Derecho justinianeo, en el que se distinguió entre aquellas acciones que se extinguían por prescripción de largo tiempo o aquellas otras que contrariamente eran la excepción, y que

tenían un plazo más breve. Las primeras fueron llamadas *acciones perpetuae*, y las del período más corto denominadas *temporarie*<sup>1</sup>.

### **1.1.- En Derecho privado**

Los civilistas españoles se han ocupado ampliamente de la prescripción, partiendo básicamente de las normas contenidas en el Código Civil ínsitas en el Título XVIII y último del Libro IV, ceñido a adquisición del dominio y demás derechos reales (usucapión) y, a extensión de los derechos y las acciones de cualquier clase que fueren. Es así que la prescripción no se halla ínsita en el capítulo dedicado a la extinción de las obligaciones, al modo que acontece en el Derecho tributario.

En los últimos decenios ha entrado en liza un haz de tributaristas, a partir de la vigencia de la primera Ley General Tributaria de 1963, que no sólo han aportado nuevos matices a este instituto sino que constituyen aportaciones amplificadoras de su contenido. Se abrió al respecto, como consecuencia de su regulación en los artículos 64 y siguientes de dicha Ley, un amplísimo debate acerca de si la prescripción tributaria quedaba subsumida en la prescripción del Derecho privado o si, por el contrario, se trataba de dos institutos diferenciados, a tenor de su respectiva normativa reguladora. En este orden de cosas hay opiniones para todos los gustos. Desde los que entienden que la prescripción tributaria se alinea en la órbita de la prescripción civil, hasta quienes consideran que se trata de institutos claramente diferenciados y como tales independientes.

La idea motriz que inspira la prescripción civil en su vertiente extintiva es la de “*la continuada inactividad en el ejercicio del derecho subjetivo*” que opera a modo de peligro de muerte, ya que se dice producida “*por el mero lapso del tiempo establecido por la ley*”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> HUESO CHÉRCOLES, R.: “La actividad administrativa y la interrupción de la prescripción”, *Crónica Tributaria*, nº 26, 1978, pág. 294.

<sup>2</sup> Cfr. CASTRO y BRAVO, F.: *Temas de Derecho Civil*, Marisal, A.G., Madrid, 1972, pág. 145.

CASTÁN recuerda que en razón a que *“la prescripción tiene cierta apariencia de expoliación, pues priva de un derecho a su legítimo titular, ha preocupado a los civilistas y a los filósofos del Derecho el problema de la razón de ser de este instituto”*<sup>3</sup>. Las teorías subjetivas ponen el fundamento en la presunción de abandono o renuncia que la inacción del propietario o titular del derecho parece implicar. Las teorías objetivas ven el fundamento de la prescripción en razones de necesidad y utilidad social<sup>4</sup>.

ALBALADEJO, después de recordar la cita de SUMMER-MAINE respecto a la prescripción atinente a que *“no hay principio que los modernos hayan aceptado con mayor repugnancia y hayan estado menos dispuestos a desarrollar sino sólo hasta sus consecuencias legales, no obstante su utilidad”*<sup>5</sup>, señala que *“actualmente se contempla desde otra perspectiva, como un instrumento que sirve para «limpiar desperdicios» en el tráfico jurídico”*<sup>6</sup>. Subraya que *“el fundamento del instituto debe buscarse en la insuprimible exigencia social de asegurar la certeza de las relaciones jurídicas”*<sup>7</sup>.

Para COSSÍO, *“la prescripción parte de la idea de la falta de ejercicio de un derecho vivo, es decir, de un derecho que pudiéndose ejercitar, no lo fue por abandono, desidia u olvido de su titular, siendo a estos efectos indiferente que se trate de un derecho temporal o de un derecho perpetuo”*<sup>8</sup>.

La determinación del momento inicial de la prescripción, ha escrito CASTÁN, ha suscitado dificultades y dudas en la doctrina. Indica al respecto que *“es tradicional la*

---

<sup>3</sup> Cfr. CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo I, Introducción y Parte General, Vol. II, 9ª edición, Editorial Reus, Madrid, 1956, pág. 955.

<sup>4</sup> *Ob. cit.* pág. 955. El propio autor cita la sentencia del Tribunal Supremo de 8-5-1903 que se hace eco del fundamento de la prescripción concebida objetivamente, considerando dicha institución *“encaminada principalmente a dar firmeza y certidumbre a la propiedad y a toda clase de derechos emanados en las relaciones sociales y de las condiciones en que se desarrolla la vida, aun cuando éstas no se ajusten siempre a principios de estricta justicia que hay que subordinar, como mal menor, al que resultaría de una inestabilidad indefinida”*.

<sup>5</sup> Cfr. ALBALADEJO, M.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Tomo XXV, Vol. 2º, Madrid, 1994, pág. 3.

<sup>6</sup> Cfr. *Ob. cit.* pág. 4.

<sup>7</sup> Cfr. *Ib. Id.*, pág. 24.

<sup>8</sup> Cfr. COSSÍO, A.: *Instituciones de Derecho Civil*, 1. Parte General. Derecho de Obligaciones, Alianza Editorial, Madrid, 1995, pág. 195.

*doctrina de la actio nata, según la cual para que la prescripción sea posible es preciso que la acción haya nacido, pues, como decía SAVIGNY «no cabe perder por abandono una acción mientras no sea ejercitable»*<sup>9</sup>. Y éste es el criterio seguido por el Código Civil al establecer en el artículo 1969 que la prescripción con carácter general se concretará desde el día en que pudo ejercitarse, bien entendido, considera ALBALADEJO, que *“la prescripción no extingue automáticamente la acción, sino que proporciona al sujeto pasivo una excepción que podrá o no hacerla valer frente a quien reclama”*<sup>10</sup>. Y CASTÁN recuerda que si bien la finalidad social de la prescripción se halla ligada íntimamente al principio de seguridad del Derecho, esto *“no es óbice para que suelen las legislaciones excluir la posibilidad de que la prescripción sea aplicada de oficio por el juez y se subordine por ello la justificación de la prescripción extintiva a la voluntad del obligado, dando a aquélla el carácter normal de una excepción”*<sup>11</sup>.

Y DE CASTRO, más preciso, recuerda que la prescripción civil no significa que las autoridades puedan o deban aplicarla sin que haya sido opuesta por parte interesada. Se le caracteriza como indica la sentencia del Tribunal Supremo de 16-2-1961, como *“una excepción autónoma y propia que no puede ser acogida de oficio por los Tribunales sin incurrir en vicio de incongruencia”*<sup>12</sup>.

Es así que la prescripción de nuestro Derecho civil ha de ser invocada de parte, pues, tiene la naturaleza de excepción sin que el juez pueda aplicarla de oficio, y dado ese carácter de excepción con que se la reviste, el interesado puede renunciar a la prescripción ganada, con lo que como indica DÍEZ-PICAZO, esto *“significa, por consiguiente, colocar las cosas en el momento y en la situación en que se encontraban cuando el derecho había surgido”*<sup>13</sup>. El artículo 1935 del Código Civil establece que *“las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar la prescripción ganada; pero no el derecho de prescribir para lo sucesivo”*.

---

<sup>9</sup> Cfr. *Ob. cit.*, pág. 716.

<sup>10</sup> Cfr. *Ob. cit.*, pág. 328.

<sup>11</sup> Cfr. *Ob. cit.*, pág. 706.

<sup>12</sup> *Ob. cit.*, pág. 149.

<sup>13</sup> Cfr. DÍEZ-PICAZO, L.: *La prescripción extintiva*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, pág. 191.

Ha sido debatido si la prescripción es una causa de extinción de los derechos o una simple presunción legal de extinción, como, también, si es objeto de la prescripción el derecho mismo o la acción para ejercitarlo, pero como tiene dicho CASTÁN “*ambas cuestiones tienen clara solución en nuestro Derecho, ya que según los arts. 1930 ap. 2º y 1932 ap. 1º, la prescripción constituye un verdadero modo de extinción de los derechos, a la vez que de las acciones*”<sup>14</sup>.

Para BARRACHINA, la prescripción sirve, en general, a la seguridad del Derecho y la paz jurídica, consideración que es propia de nuestro Derecho, lo que exige por su propia naturaleza y trascendencia jurídica que se establezca un límite a pretensiones jurídicas estimadas, ya que sin el instituto de la prescripción nadie estaría a cubierto de pretensiones sin fundamento o extinguidas con anterioridad. La prescripción sirve, por tanto, para dar certeza a las relaciones jurídicas, especialmente a las patrimoniales. Ya una sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo, de 26-11-1988 subrayó que “*la prescripción de las acciones ha de ser entendida como una limitación del ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica y no como un instituto fundado en la justicia intrínseca*”<sup>15</sup>. El Tribunal Supremo en sentencia de 4-4-2006 lo ha hecho extensivo a los órganos de gestión, en un recurso en interés de ley, haciendo abstracción del órgano que actuaba, al poner el acento en la unificación de la regulación de procedimientos que comparten la misma finalidad comprobadora, a pesar de que la normativa aplicable (LGT 1963) al caso no aportaba solución específica al respecto, conforme advierte PATÓN GARCÍA. Como concluye el Tribunal Supremo “*carecería de sentido que esta garantía no se tuviese en cuenta*” en los procedimientos de los órganos de gestión tributaria “*por el simple hecho de que las actuaciones se practicasen por la inspección, a pesar de concurrir los mismos presupuestos*”<sup>16</sup>.

En síntesis la prescripción extintiva regulada en el Código Civil tiene como características:

---

<sup>14</sup> Cfr. *Ob. cit.*, pág. 709.

<sup>15</sup> BARRACHINA, E.: “La interrupción de la prescripción tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 97, 1992, pág. 219.

<sup>16</sup> PATÓN GARCÍA, G.: “La aplicación analógica de los efectos de la interrupción injustificada de la prescripción”, *Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria*, nº 19, marzo 2007, pág. 14.

- a) La extinción de los derechos y las acciones (art. 1932).
- b) La prescripción se contará desde el día que pudo ejercitarse (art. 1969).
- c) La prescripción ha de invocarse de parte sin que el juez pueda aplicarla de oficio.
- d) La renuncia a la prescripción ganada (art. 1935).
- e) Se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de deuda por el deudor (art. 1973).

## **1.2.- En Derecho tributario**

La Ley General Tributaria de 1963, reguló la prescripción en los artículos 64 a 67, con las siguientes características básicas, actualizadas a tenor de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes:

- 1.- Art. 64.- Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:  
 El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.  
 La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.  
 La acción para imponer sanciones.  
 El derecho a la devolución de ingresos indebidos.
- 2.- Art. 65.- El plazo de prescripción comenzará a contarse como sigue:  
 El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.  
 La acción para imponer sanciones, desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones.  
 El derecho a la devolución de ingresos indebidos, desde el día en que se realizó el ingreso indebido.
- 3.- Art. 66.- Los plazos de prescripción de los tres primeros supuestos se interrumpen por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.  
 Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

En cuanto al plazo de prescripción del citado derecho a devolución, se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

4.- Art. 67.- La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

La Ley General Tributaria vigente, emanada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, regula la prescripción en los artículos 66 a 70.

El artículo 66 se refiere a los derechos que prescriben a los cuatro años, de modo parecido a lo establecido por la LGT de 1963 en el artículo 64, distinguiendo en lo concerniente a devoluciones entre el derecho a solicitarlas y el derecho a obtenerlas. No aparece en este artículo el derecho a imponer sanciones, que se regula, conforme procede, en el artículo 189 en el capítulo sobre infracciones y sanciones tributarias.

El artículo 67 sobre cómputo de plazos de prescripción, es similar al artículo 65 de la LGT de 1963, pero especificando que en el caso b) comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago en período voluntario, concreción ésta que no aparecía en la Ley de 1963.

En el caso c), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución. Y en el caso d), desde el día siguiente a aquél en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones solicitadas.

El artículo 68, ceñido a interrupción de los plazos de prescripción, dispone de forma similar al artículo 66 de la Ley de 1963, que en el caso a), dicha interrupción se produce por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario, si bien elimina las acciones de recaudación que se incorporan al punto 2. En el caso a) también se produce interrupción por la interposición de reclamaciones o

recursos de cualquier clase, así como por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

El punto 2 de este artículo se refiere a la interrupción de la prescripción contemplada en el apartado b) del artículo 66, por cualquier acción de la Administración realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria, así como por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones, al igual que por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda. También, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

El punto 3 se ciñe a la interrupción del derecho a solicitar devoluciones a que se refiere el párrafo c) del artículo 66, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario referida a la devolución o al reembolso, así como por la interposición de reclamaciones o recursos destinados al mismo fin. Y el punto 4 contempla la interrupción de la prescripción en cuanto al derecho a obtener las devoluciones que invoca el párrafo d) del artículo 66, por similares motivos a los consignados para el párrafo c).

Es de observar que conforme establece el punto 7 del propio artículo 68, si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera.

El artículo 69, sobre extensión y efectos de la prescripción, conviene reproducirlo literal e íntegramente, tanto por su claridad como por su contundencia.

“1.- La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 7 del artículo anterior<sup>17</sup> .

---

<sup>17</sup> Se refiere al caso de deudas mancomunadas cuando se reclama sólo a uno de ellos la parte que le corresponde, en que el plazo no se interrumpe para los demás.

- 2.- La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.
- 3.- La prescripción ganada extingue la deuda tributaria”.

Finalmente el artículo 70 se refiere a los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, las cuales, salvo excepciones, cuando estén vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado, sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

A tenor de esta regulación resulta que:

- a) La prescripción se produce a los cuatro años.
- b) La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.
- c) La prescripción se inicia acorde con la doctrina de la *actio nata*.
- d) La prescripción se aplica de oficio incluso en los casos en que haya sido pagada la deuda tributaria, por lo que no puede haber renuncia a la prescripción ganada.

Es así que mientras la prescripción regulada en el Código Civil ha de ser promovida de parte, sin que el juez pueda aplicarla de oficio y admitiéndose la renuncia a la prescripción ganada, en Derecho tributario las cosas son claramente distintas, concretamente se aplica de oficio incluso en los casos en que se haya pagado la deuda, y no cabe la renuncia a la prescripción ganada. No parece, pues, que resulte fácil entender que la prescripción tributaria queda inmersa, sin más, en la prescripción regulada en el Código Civil. Antes al contrario, de entrada se aprecian diferencias que dificultan dicha subsunción. Según BARRACHINA, la prescripción en materia tributaria presenta numerosos problemas que son resueltos de distinta forma por la doctrina y la jurisprudencia<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> *Ob. cit.*, pág. 220.

Con todo, a los efectos de este estudio, ha de entenderse que en el marco tributario el nuevo ordenamiento de la LGT de 2003 en materia de prescripción, sigue las pautas básicas de la LGT de 1963, razón por la que la doctrina sobre prescripción basada en dicha Ley sigue siendo plenamente válida a tenor de lo establecido en la vigente LGT.

### **1.3.- Una síntesis de doctrina tributaria**

Giannini, Sáinz de Bujanda, Díez-Picazo, Corral, Ferreiro, Bayona y Soler Roch, Díez-alegría, Mantero, Falcón y Tella, Garrido Falla, Santi Romano, García de Enterría, Martínez Lafuente, Martín Cáceres, Vega Herrero, Zancada Peinado, Eserverri, Benitez de Lugo, Génova Galván, Pérez Royo, De Juan Casadevall y Sánchez Blázquez.

## **2.- *OBITER DICTA* DEL TRIBUNAL SUPREMO ATINENTE AL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN**

### **2.1.- Reducción del plazo prescriptivo en la Ley 1/1998**

Como es bien sabido, el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, redujo el plazo de prescripción en materia tributaria, en los términos siguientes:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos”.

De esta manera quedaba modificado el artículo 64 de la LGT de 1963, que fijó en cinco años el plazo de prescripción.

## **2.2.- Efectos de la reducción, según doctrina inicial de la Audiencia Nacional**

El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, desarrolló parcialmente la Ley 1/1998 y, en el punto 3 de la Disposición adicional cuarta, se dice:

“Lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y la nueva redacción dada por dicha Ley al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 15 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados en dichos preceptos, se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente”.

A tenor del contenido de la Ley 1/1998 y del citado Real Decreto aclaratorio, los Tribunales de Justicia aplicaron la prescripción transcurrido el plazo de 4 años fijado por la Ley y refrendado en lo menester por el Real Decreto referido.

Fueron diversas las sentencias dictadas al respecto, de entre las que, a modo de ejemplo, selecciono una de la Audiencia Nacional, de 5 de octubre de 2000 (Ponente, Sra. SALVO TAMPO), que se transcribe parcialmente. En el FJ Tercero se lee:

“Primera cuestión a decidir aquí es la relativa a la alegada prescripción del Derecho de la Administración al cobro de la deuda tributaria liquidada (Impuesto sobre Sociedades de 1987). Comenzando por la determinación del plazo de prescripción, ha sido criterio constante y reiterado de la Sala aplicar el plazo quinquenal de prescripción establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Sin embargo, la Disposición final primera 1 de la citada Ley 1/1998 modifica el plazo de prescripción para reducirlo a cuatro años y frente al régimen general de entrada en vigor de los preceptos de la Ley 1/1998, la Disposición final séptima 2 prevé una especial *vacatio legis* para los preceptos relativos a la prescripción al establecer: “*Lo dispuesto en el art. 24 de la presente Ley, la*

*nueva redacción dada al art. 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria... entrará en vigor el día 1 de enero de 1999”.*

*Prima facie* ya de la lectura de esta Disposición final séptima 2 hubiera podido inferirse que desde el día 1 de enero de 1999 el plazo de prescripción es de cuatro años, sea cual sea el momento en que se hubiera iniciado dicho plazo y a salvo siempre, claro está, los efectos de la interrupción.

Y tal interpretación que puede encontrar su base en las normas generales del Derecho común reguladoras del régimen transitorio (Disposiciones Transitorias del Código Civil) sobre la base de que la prescripción comenzada pero no concluida no constituye un derecho adquirido con arreglo a la legislación anterior sino una mera expectativa de derecho que debe regirse por la nueva regulación, ha de entenderse hoy ratificada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero de 2000), cuya disposición final cuarta, ordinal 3, dispone que “... *la nueva redacción dada por dicha Ley (Ley 1/1998) al artículo 64 de la Ley General Tributaria... en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados en dichos preceptos, se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente”.*

Asimismo, venimos declarando que con independencia de la técnica normativa utilizada, e incluso las dudas que desde la óptica del principio de legalidad tributaria (artículo 31.3 y 133.1 de la Constitución) pueda suscitar dicha interpretación, lo cierto es que los claros términos del recién publicado Reglamento de desarrollo de la Ley 1/1998 no dejan lugar a dudas, tal y como se detalla en la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto 136/2000, en la que se alude expresamente “...*a que se reduce en cuatro años... el plazo general para exigir las deudas tributarias*”, añadiéndose que se debe destacar “... *a estos efectos, la mención que, en relación con los nuevos plazos de prescripción se realiza para evitar las posibles divergencias que pudieran surgir en su interpretación*”.

Así pues, ha de concluirse que a partir del 1 de enero de 1999, y con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, el plazo de prescripción para exigir la deuda tributaria, cobrar lo liquidado, sancionar y para tener derecho a la devolución de ingresos indebidos, ha quedado reducido de cinco a cuatro años”.

En línea con esta sentencia se dictaron otras, tanto en la Audiencia Nacional como en Tribunales Superiores de Justicia.

### **2.3.- Criterio del Tribunal Supremo en *obiter dicta* según sentencia de 25-9-2001**

Mas, la sentencia del Tribunal Supremo de 25-9-2001 en recurso de casación en interés de Ley, interpuesto por el Abogado del Estado (Ponente, Sr. ROUANET), si bien en el FJ Sexto y último indica que procede desestimar el presente recurso de casación con imposición de las costas causadas en el mismo a la parte recurrente a tenor de lo establecido en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, sin embargo, en abierto contraste indica al final del FJ Quinto, después de invocar (sin citarla) la más moderna doctrina científica que según esta doctrina el matiz que permite entender y considerar que la declaración al respecto efectuada por la sentencia de instancia es perfectamente correcta y en modo alguno tiene el radical alcance retroactivo y erradicador *in radice* de situaciones jurídicas que inadecuadamente le imputa el Abogado del Estado recurrente, es el siguiente:

“Si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de 4 años (aunque el *dies a quo* del citado período sea anterior a la indicada fecha) y el instituto de la prescripción se rige por lo determinado en los nuevos artículos 24 de la Ley 1/1998 y 64 de la LGT).

*Y a sensu contrario*, si el mencionado período temporal de inactividad administrativa ha concluido antes del 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el anteriormente vigente de 5 años y el régimen imperante es el existente antes de la citada Ley 1/1998.

En ambos casos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a la indicada fecha del 1 de enero de 1999, genere los efectos previstos en la normativa -respectivamente- vigente. No otra cosa es lo expresado o querido expresar por el RD 136/2000 y por la sentencia de instancia con la frase “*con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imposables, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos*” (frase que, por lo ya dicho, no encierra ni pretende encerrar una irretroactividad radical).

Como puede verse se trata de una sentencia de gran significación, que, si bien desestima el recurso de casación en interés de ley, sin embargo tiene un enorme alcance ya que *obiter*

*dicta* sitúa extramuros de la prescripción del plazo de cuatro años todas las cuestiones en las que el plazo de cinco años haya concluido antes del 1 de enero de 1999.

Consecuencia de este posicionamiento del Tribunal Supremo, fue que a partir de la emisión de la misma, el criterio de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia varió totalmente, con sometimiento a lo resuelto, tan tangencialmente, en *obiter dicta*, en la sentencia del Tribunal Supremo de 25-9-2001.

¡Cuan fáciles son, en ocasiones, las cosas!

#### **2.4.- Nuevo criterio aplicativo**

Así la sentencia de la Audiencia Nacional de 28-2-2003 (Ponente, Sra. ATIENZA), tras indicar que el retraso de la entrada en vigor del artículo 24 de la Ley 1/1998 cabe considerar que viene justificada por la idea de no causar perjuicios ni a la Administración tributaria (al acotarse su plazo para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o imponer sanciones) ni al contribuyente (al acotarse, también, su plazo para reclamar la devolución de los ingresos indebidamente realizados), lo cual pareció quedar refrendado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrolló parcialmente la Ley 1/1998, ya que en el apartado 3 de la Disposición final cuarta se indica expresamente que “*en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados en el art. 24 de la Ley 1/1998 que modificó el art. 64 de la Ley 230/1963 General Tributaria, el citado plazo de prescripción de 4 años se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubiera realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente*”. Como señala el preámbulo del Real Decreto tal concreción o aclaración en relación con “*los nuevos plazos de prescripción*” se lleva a cabo “*para evitar las posibles divergencias que pudieran surgir en su interpretación*”, que la doctrina ya había puesto de manifiesto. Y añade:

*“Tal formulación parecía ratificar los precedentes y reiterados pronunciamientos del TS sobre la materia. Efectivamente, por todas puede citarse la TS S de 6 de feb. 1999, según la cual «la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la Ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o devengo. Por eso mismo se aplica al supuesto de autos la modificación producida en el art. 65 LGT por la Ley mencionada de 26 de abril 1985 y no se computa el plazo prescriptivo desde el día del devengo del Impuesto de que aquí se trata como, en otro caso, sería lo correcto». Esta Sala y Sección (por todas deben citarse las de 8 de junio 2000, 25 enero y 1 marzo 2001) había, en consecuencia, concluido señalando que «a partir del 1 enero 1999 y con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponibles», el plazo de prescripción para, entre otros extremos, exigir la deuda tributaria y cobrar lo liquidado ha quedado instaurado en cuatro años.*

*Sin embargo, en la TS S de 25 sep. 2001, en la que se resuelve un recurso en interés de ley formulado por el abogado del Estado contra la anterior sentencia de esta Sala y Sección, el TS llega a la conclusión de que la expresada frase del RD 136/2000, de 4 de febrero –«con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponibles»-, “no encierra ni pretende encerrar una irretroactividad radical», introduciendo en la interpretación temporal del precepto de referencia «el matiz que permite entender y considerar que la declaración al respecto efectuada por la sentencia de instancia es perfectamente correcta y en modo alguno tiene el radical alcance retroactivo y erradicador in radice de situaciones jurídicas ya alcanzadas que inadecuadamente le imputa el abogado del Estado».*

## **2.5.- Una cuestión de matiz**

A continuación transcribe el *matiz* que ha sido transcrito, a lo que añade, con todo, que la anterior matización ha sido entendida por esta Sala dejando a salvo los supuestos referidos exclusivamente al aspecto sancionador tributario. Desde una perspectiva de constitucionalidad, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables, deducidas a *contrario sensu* del art. 9.3 de la Constitución, obliga a mantener la presente excepción en relación con la anterior matización del Tribunal Supremo, siendo, en consecuencia, de aplicación, en todo caso, el plazo prescriptivo de cuatro años, “*con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos*

*imponibles*”, cuando, como se ha expresado, el acto impugnado tiene un exclusivo carácter sancionador.

¡Por lo que aquí se aprecia, hay ciertamente, matices de gran trascendencia! ya que por una cuestión de *simple matiz* se pasó de una doctrina a otra opuesta, salvo en materia de sanciones.

Esta interpretación hace recordar el profundo sentir jurídico de CASTRO y BRAVO cuando en relación a este instituto jurídico escribe: *“El texto legislativo más claro necesita de la interpretación y no sólo porque el lenguaje requiere siempre una interpretación racional, y más cuando se trata del lenguaje técnico, sino por ser necesario averiguar su sentido normativo. Si al formularse una ley se logra expresar su fin de modo perfecto, puede parecer que a la ciencia jurídica nada le cabe hacer; pero debe advertirse que el sentido de una ley no está creado sólo por ella, sino que resulta de su puesto en el ordenamiento; lugar y significado tampoco fijos e invariables, sino que pueden cambiar en función de la situación actual de la norma en el ordenamiento jurídico”*<sup>19</sup>. Y también cuando dice: *“La labor interpretativa no se detiene en el texto legal. La letra de la ley ha de ser el punto de partida de la interpretación y los propósitos del legislador servir para aclarar su sentido, pero ni una ni otros son un límite infranqueable; se trata de llegar a la «médula de la razón» y no hay que pararse en la «certeza de la palabra»*<sup>20</sup>.

Esta grandeza atribuida al instituto de la interpretación, que suscribo totalmente, ha de entenderse, sin embargo, que se mueve dentro de unos límites, entendidos en el sentido de que la razonabilidad y con ella los nobles atributos ínsitos en el Derecho, son las piezas a utilizar para lograr la interpretación idónea y justa en cada caso. Esto, dista tanto de una interpretación libre, como de una interpretación interesada, que lejos de servir al Derecho, se sirve del mismo, atentando contra sus esencias.

---

<sup>19</sup> CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil...*, cit. pág. 513.

<sup>20</sup> *Ib. id.*, *Derecho Civil... cit.*, pág. 514.

### **3.- BIFURCACIÓN PRESCRIPTIVA SI LAS ACTUACIONES INSPECTORAS TERMINAN CON ACTA DE CONFORMIDAD PARA UNOS CONCEPTOS Y DE DISCONFORMIDAD PARA OTROS**

#### **3.1.- Disparidad de planteamientos**

El Tribunal Supremo ha conocido recientemente en recurso de casación, un tema prescriptivo motivado por la finalización de las actuaciones inspectoras mediante regularización parcial con acta de conformidad y subsiguiente liquidación provisional, y el resto con acta de disconformidad, planteándose si dicha liquidación provisional interrumpe la prescripción respecto de la parte de la regularización mediante acta de disconformidad, conforme entiende el recurrente, que es la Administración General del Estado.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictó sentencia con fecha 18-4-2002, desestimando el criterio de la Administración General del Estado, que confirmó la resolución del TEAC de 11-2-1999, en la que se declara prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, referida al Impuesto sobre Sociedades, Ejercicio 1987.

Los hechos en que se funda la sentencia, consisten en que presentada liquidación de dicho impuesto el 28-6-1988, correspondiente al año 1987, con fecha 23-12-1992 se levantan dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, por igual impuesto, período y obligado tributario. Todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 50.2.a) del RGIT aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que dice:

“2.- Procederá la incoación de acta previa:

a) Cuando en relación con un mismo tributo e idéntico período, el sujeto pasivo, retenedor o responsable, acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección de los Tributos. En este caso, se documentará en primer lugar y en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado preste conformidad expresa, incluyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos. En cada una de las actas se hará referencia a la formalización de la otra.

La liquidación derivada del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que como complementaria o definitiva se derive del acta de disconformidad que simultáneamente se incoe.

También podrá utilizarse el acta previa de conformidad simultáneamente con la definitiva de disconformidad en los casos en que el interesado se muestre conforme con la cuota regularizada y disconforme con la liquidación de alguno o de todos los demás elementos determinantes de la deuda tributaria”.

El 27-1-1993 se presentó escrito de alegaciones al acta y, el 19-10-1995 se notificó la liquidación tributaria del acta de disconformidad.

El TEAC, aplicando la doctrina general de la prescripción, declara prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, si bien posteriormente dicha resolución fue declarada lesiva para los intereses públicos mediante la correspondiente Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14-7-1999. Como consecuencia de esto la Administración General del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que desestimó la demanda y confirmó la resolución del TEAC.

Partiendo de estos hechos, la sentencia de la Audiencia Nacional de 18-4-2002 realizó las siguientes consideraciones jurídicas en cuanto al fondo del asunto, las cuales son reproducción de lo acordado por este mismo órgano en sentencia de la Audiencia Nacional de 7-2-1999, sobre la misma cuestión y en la que las partes son las mismas:

“a) Si hay bifurcación y separación en actuaciones administrativas distintas que discurren separadamente a partir de la firma de las actas en conformidad y disconformidad, dicha separación la hay en los dos sentidos, es decir, para que no se trasvase la pérdida de efectos interruptivos por paralización injustificada de las actuaciones inspectoras y para que no se trasvasen los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones inspectoras.

b) A la misma conclusión debería llegarse si se negase la bifurcación pues conforme a la doctrina jurisprudencial las actuaciones inspectoras comprenden todas las desarrolladas desde el inicio de la inspección hasta la notificación de la liquidación resultante de ellas y es tal notificación la que tendrá efectos interruptivos. Todas las actuaciones de la inspección anteriores a la interrupción y desde su inicio carecerían de efectos interruptivos de la prescripción. Por ello, en un caso como el que nos ocupa en el que hay actas de conformidad y de disconformidad, respecto de un mismo obligado tributario y

por un mismo impuesto y ejercicio, pretender evitar las consecuencias del artículo 31.4 RGIT cuando la paralización se produce en la liquidación definitiva por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario bajo el pretexto que la liquidación producida respecto del acta de conformidad por el transcurso de un mes, liquidación provisional y a cuenta ex art. 50.2 a) RGIT, produce efectos interruptivos en el marco del art. 66 LGT, supondría dejar al arbitrio de la Administración la prórroga injustificada del plazo prescriptivo por otros cinco años y atribuirse la posibilidad de dilatar la inactividad por este plazo en las actuaciones inspectoras conducentes a la liquidación derivada del acta de conformidad concediendo a ésta, en la práctica, un nuevo y amplio plazo para girar la liquidación y notificarla al contribuyente inspeccionado, al que afecta indudablemente tan prolongada incertidumbre. Además se conseguirían distintos efectos y lo que es más sorprendente, más favorables, para los que rechazan en todo la regularización que respecto de los que la aceptan en parte”.

Sentadas estas consideraciones ínsitas en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18-4-2002, ha de indicarse que el recurso de casación se basa en un único motivo, articulado al amparo de la letra d) artículo 88.1 LJCA, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia aplicable.

Sostiene la parte recurrente que, aquí, resulta aplicable la doctrina del Tribunal Supremo contenida, según señala expresamente, “*en un caso que si no es idéntico, tiene muchas similitudes*”. Concretamente se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 22-3-1999 dictada en el recurso de casación 3056/1994, en la que se contempla un supuesto en el que existió una comprobación parcial y previa del Impuesto sobre Sociedades a efectos de comprobación de operaciones de actualización de balances, habiendo entendido la Sala que esa comprobación previa tiene efectos interruptivos. En el FJ Tercero la sentencia señala textualmente: “*Esta especial comprobación inspectora, establecida a favor y en beneficio de las Sociedades contribuyentes, es sin duda alguna una comprobación parcial y previa del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1979, subsumible perfectamente en las actuaciones administrativas interruptivas de la prescripción, reguladas y mencionadas en la letra a), apartado 1, del artículo 66 de la LGT, como propias de la inspección y comprobación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1979. La Sala ha interpretado*

*sustancialmente la comprobación de las operaciones de actualización, que considera interruptiva de la prescripción”.*

Para la representación procesal del Estado no es posible entender que exista una incomunicación absoluta, a los efectos que aquí interesa, entre las actuaciones administrativas dimanantes del acta de conformidad y las que siguen al acta de disconformidad, en los casos a que se refiere el artículo 50.2.a) del 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, los actos interruptivos de la prescripción no quedan referidos a partes de hecho imponible sino al mismo en su totalidad. De ahí que el abogado del Estado entienda que la liquidación provisional derivada del acta de conformidad interrumpe la prescripción respecto de la parte firmada en disconformidad. Dado que esta liquidación es a cuenta de la definitiva que resulte del acta de disconformidad, resulta lógico concluir que la citada liquidación provisional a cuenta interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda correspondiente a la parte de regularización no aceptada por el interesado y, por tanto, se vuelva a iniciar el cómputo del plazo y no se produce la prescripción del derecho. Es base fundamental de esa argumentación la existencia de un único procedimiento inspector, frente a las argumentaciones de la sentencia de instancia sobre la bifurcación en dos procedimientos desde la firma de las actas.

Así las cosas, cuando se produce una interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, se genera una consecuencia básica, siendo que, el abogado del Estado entiende que *“en los casos en que con arreglo al art. 50.2.a) del 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 interesado, el supuesto previsto en el art. 31.4, inciso final, del RGIT,*

*el plazo de prescripción no debe computarse desde la fecha en que venza 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”.*

La réplica a estas alegaciones lleva a la sentencia a recordar las normas concretamente aplicables empezando por el artículo 30.3.a) del RGIT, que acorde con lo establecido en el artículo 66.1.a) de la LGT determina los efectos que producirá el inicio de la actividad inspectora, y siguiendo por el artículo 31 del mismo Reglamento que regula el desarrollo de las actuaciones y su interrupción así como los efectos de las interrupciones injustificadas no atribuibles al sujeto pasivo. Sobre esta materia, la Sala mantiene doctrina reiterada y consolidada que inició en la sentencia de 28-2-1986, bien entendido que en el presente caso concurre la circunstancia singular de que dentro de unas mismas actuaciones inspectoras, referidas al mismo tributo y ejercicio, se formalizaron dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, previsto en el artículo 50 del Reglamento, cuyo contenido, en la parte que afecta a este caso, ha sido transcrito antes.

Si el acta es de conformidad con descubrimiento de deuda, la tramitación es muy sencilla, pero si el acta es de disconformidad, el Reglamento prevé la tramitación de un expediente con informe ampliatorio, alegaciones del interesado y práctica de la liquidación, siendo la cuestión esencial a resolver la consistente en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo impuesto y ejercicio discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, dando conformidad a unos conceptos y disconformidad a otros, lo que da lugar a una bifurcación del procedimiento, con plazos diferentes, incidencias separadas, si, 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 artículo 31.4 del Reglamento de Inspección.

Ha de decirse al respecto que esta cuestión no es nueva para el Tribunal ya que la sentencia del Tribunal Supremo de 4-3-2003 se decantó claramente en contra del efecto interruptivo de la firma del acta de conformidad en un supuesto similar, aunque en dicha ocasión la sentencia de instancia no había apreciado la interrupción de la prescripción por paralización de las actuaciones inspectoras, pese a haber transcurrido más de once meses desde las alegaciones hasta la notificación de la liquidación.

### **3.2.- Sentencia del Tribunal Supremo de 16-4-2007**

Interpuesto recurso de casación, la Sala afirma:

“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 un 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 de 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 sólo 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 transcurrido más 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”.

En el FJ Quinto considera que esta doctrina debe ser reiterada, ya que aun cuando 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 función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la

bifurcación le haga perder su carácter original, ya que en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites.

Por tanto, 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, sin embargo, a partir de la extensión de las mismas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase.

Desde un plano de principios constitucionales, debe tomarse 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 aquél que rechace la conformidad y firme la disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace.

La solución que aquí se expone no es contradictoria con la mantenida en la sentencia de esta Sala de 23-3-1999, en que respecto a un Grupo Consolidado, se atribuyó efecto interruptivo de la prescripción a un acta previa y parcial formalizada a la sociedad dominante, y ello porque ahora no se niega ese efecto, sino que se considera por no producido, al haberse interrumpido las actuaciones inspectoras por más de seis meses sin causa justificada, circunstancia que no concurría en el supuesto resuelto por aquella sentencia, sin que además, pueda reconocerse identidad fáctica, pues en la misma se contemplaban diversas actuaciones inspectoras respecto de la sociedad dominante y dominadas, con formalización de distintas actas (en concreto respecto de la sociedad dominante, la actuación en que se produjo el acta previa, se había iniciado en 9-1-1985 y concluido en 31-1-1986), mientras que el acta formalizada al Grupo Consolidado, que dio lugar al recurso, se formalizó con posterioridad a todas aquellas actuaciones y en concreto, en 29-5-1986.

Por las razones expuestas, se desestima el presente recurso de casación con imposición de las costas causadas a la Administración recurrente.

He aquí, pues, una sentencia que coloca también en primer plano la prescripción y las características que le son propias. La sentencia no comparte la tesis del abogado del Estado, el cual con ocasión de una inspección en relación a un mismo tributo y período impositivo considera que la liquidación provisional derivada del acta de conformidad interrumpe la prescripción respecto de la parte firmada en disconformidad. Aunque ciertamente en estos casos la liquidación 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 la representación procesal del Estado, que no se está ante hechos disgregables o ante diversidad de fuentes de renta gravable, ya que el interesado con ocasión de una inspección se limita a aceptar determinadas partidas, de donde surge la disconformidad, no cabe olvidar que se trata de un único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, pero el hecho de la bifurcación no le hace perder su carácter original, ya que en ambos casos se trata de proceder a la regularización si bien con arreglo a distintos trámites, por lo que el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase.

### **3.3.- Pérdida de la unidad de acción por bifurcación del procedimiento**

En la tesis de la Administración General del Estado late la idea de que la actuación comprobatoria por la inspección de un mismo tributo y un mismo período impositivo, aunque se firme acta de conformidad por unos conceptos y de disconformidad por otros, no puede acarrear la pérdida de la unidad de acción toda vez que se está ante un mismo hecho imponible, ante un acta previa cuya liquidación provisional genera una deuda a cuenta de la que resulte en su día de la tramitada en disconformidad, por lo que hay un único procedimiento inspector en el que las dos deudas parciales (la del acta previa y la del acta de disconformidad una vez resuelta) al final han de conjuntarse, de manera que la liquidación provisional resultante del acta previa de conformidad interrumpe la

prescripción respecto de la parte suscrita en disconformidad. Tesis, ésta, que ha de admitirse que tiene su lógica. Y no sólo esto, sino que se impondría *per se* si así lo estableciera la ley.

Mas, la normativa no se pronuncia al respecto y los pronunciamientos de la jurisprudencia no van en este sentido, sino en el de que no obstante sostener que se trata de un único procedimiento, su tramitación se bifurca, de suerte que la regulación de la tramitación de las actas de conformidad sigue cauces distintos al de las actas de disconformidad, y es aquí donde la prescripción se sitúa en primer plano en cuanto a los efectos que produce esa dispar tramitación, hasta el punto de que se independizan unos de otros de manera que a partir de la bifurcación, la evolución de las actuaciones administrativas del acta previa quedan ceñidas a ésta, sin que trasciendan a las actuaciones del acta de disconformidad, la cual seguirá la evolución que proceda pero sin interferirse con la del acta de conformidad. Es decir, prevalece aquí, en las sentencias del Tribunal Supremo, la idea de la sustantividad del instituto de la prescripción que opera acorde con su propia regulación, sin subordinarse a ningún otro.

Aunque los dos enfoques son sugestivos, parece claro que tiene mayor fundamentación el seguido por el Tribunal Supremo.