

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ030389

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 19 de junio de 2008

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 265/2004

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a exigir el pago. Interrupción. Por cualquier acción administrativa dirigida a la liquidación. Relación entre la prescripción de la acción para liquidar y recaudar.** *La mera solicitud de suspensión de la liquidación en vía de recurso interrumpe la prescripción del derecho a recaudar aunque la misma nunca se resuelva expresamente.* Aunque el art. 66 de la Ley 230/1963 (LGT) regula conjuntamente todos los supuestos de interrupción eso no significa que todos los actos que interrumpen el derecho a liquidar interrumpan también la prescripción del derecho a recaudar. Por lo tanto, la interposición de un recurso contra la liquidación no interrumpe el derecho a recaudar. Sin embargo, cuando se solicita la suspensión de la liquidación el procedimiento de recaudación se paraliza, quedando en suspenso la prescripción del derecho a recaudar. Para que se produzca la interrupción en este caso, no es imprescindible que se resuelva expresamente la suspensión, pues su mera solicitud, paraliza inmediatamente el procedimiento de recaudación, el cual no se podrá continuar hasta que no se resuelva la misma, si bien, hay que entender que la suspensión continúa cuando su denegación se recurre en vía judicial. Como consecuencia de ello, el derecho a recaudar en este caso se interrumpió por la mera solicitud de suspensión formulada por el recurrente, a pesar de que la misma nunca se resolvió.

**Procedimiento de inspección. Planificación de las actuaciones.** El acto concreto de inclusión en un plan de inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, y que no puede ser objeto de impugnación. Todo ello, sin perjuicio de que pueda discutirse la inclusión cuando se inicie un concreto procedimiento contra el contribuyente.

**IRPF. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Incrementos de patrimonio no justificados. Prueba en contrario. No suficiente.**

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, arts. 24, 103 y 106.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 64 y 66.

Ley 44/1978 (Ley IRPF), art. 20.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 26.

RD 1999/1981 (RPREA), art. 82.

RD 2384/1981 (Rgto. IRPF), arts. 90 y 118.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 18, 19, 29 y 30.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 170.

**PONENTE:***Don Juan Gonzalo Martínez Mico.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecinueve de junio de dos mil ocho.

Visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el num. 265/2004 pende de resolución ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, interpuesto por D.<sup>a</sup> C..., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 15 de enero de 2004, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 1069/2001, en asunto relativo a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1985, 1986 y 1987.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

La sentencia recurrida tiene su origen en los siguientes

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Con fecha 7 de marzo de 1995, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Cataluña instruyó a la hoy recurrente Actas modelo A.02, núm. NÚM000, NúM001 y NÚM002, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y períodos 1985, 1986 y 1987 en las que, entre otros extremos, se hacía constar: 1.º El sujeto pasivo presentó, con fecha 2 de febrero de 1990, declaraciones correspondientes a los ejercicios de referencia, con las siguientes Bases Imponibles: 23.635.654 ptas. (142.053,14 €) para 1985, 27.319.857 ptas. (164.195,65 €) para 1986 y 12.546.286 ptas. (75.404,7 €) para 1987. 2.º Como consecuencia de las actuaciones inspectoras practicadas, se determina que procede aumentar las Bases Imponibles, para el ejercicio 1986 en 6.804.749 ptas. (40.897,37 €) y para 1987 en 40.000.000 ptas. (240.404,84 €), como consecuencia de la adquisición de diversos activos financieros (Pagarés del Tesoro), en 31 de diciembre de 1996, y de la inversión en una Nuda propiedad Crediticia el 2 de octubre de 1987 (ambas operaciones realizadas junto con sus hermanos a partes iguales, es decir, por importe de 1/3 de 20.414.247 ptas. (122.692,1 €) y de 120.000.000 ptas. (721.214,53 €), respectivamente). 3.º Los hechos consignados en las Actas relativas a 1986 y 1987 constituían, a juicio de la Inspección, infracciones graves, a las que se aplicaban, respectivamente, sanciones del 100 y del 125%, que se desglosaban en el mínimo del 50%, con incremento de 50 y 75 puntos porcentuales por perjuicio económico derivado para la Hacienda Pública. 4.º Se estimó procedente la regularización de la situación tributaria del interesado, mediante las siguientes liquidaciones: A) Para 1985: - 1.049.579 ptas. (-6.308,1 €) en concepto de cuota diferencial, y 4.099.365 ptas. (24.637,68 €) por intereses de demora, que arrojaban una deuda tributaria de 3.049.786 ptas. (18.329,58 €); B) Para 1986: 3.130.185 ptas. (18.812,79 €) en concepto de cuota, 6.879.541 ptas. (41.346,87 €) por intereses de demora, y 3.130.185 ptas. (18.812,79 €) como sanción, que integraban una deuda tributaria de 13.139.911 ptas. (78.972,46 €); y C) Para 1987: 18.046.074 ptas. (108.459,09 €) en concepto de cuota, 14.859.137 ptas. (89.305,21 €) por intereses de demora, y 22.557.592 ptas. (135.573,86 €), que integran una deuda tributaria de 55.462.803 ptas. (333.338,16 €).

#### **Segundo.**

Una vez emitidos por el Inspector Actuario los preceptivos informes ampliatorios, y habiendo presentado la interesada, con fecha 31 de marzo de 1995, el oportuno escrito de alegaciones, por Resoluciones del Inspector Regional de Cataluña, de 22 de junio de 1995, se practicaron las siguientes liquidaciones: A) Para 1985: - 1.049.579 ptas. (-6.308,1 €) en concepto de cuota diferencial, -508.801 ptas. (-3.057,96 €) por intereses sobre ingreso indebido y 4.505.647 ptas. (27.079,48 €) por intereses sobre ingreso extemporáneo, que arrojan una deuda tributaria de 2.947.267 ptas. (17.713,43 €); B) Para 1986: 3.130.185 ptas. (18.812,79 €) en concepto de cuota, 2.926.765 ptas. (17.590,21 €) por intereses sobre cuota diferencial, y 3.952.776 ptas. (23.756,66 €) por intereses sobre ingreso extemporáneo, que integran una deuda tributaria de 10.009.726 ptas. (60.159,66 €); y C) Para 1987: 18.046.074 ptas. (108.459,09 €) en concepto de cuota, 14.089.286 ptas. (84.678,31 €) por intereses sobre cuota diferencial, y 1.062.467 ptas. (6.385,56 €), que integran una deuda tributaria de 33.197.827 ptas. (199.522,96 €).

#### **Tercero.**

Disconforme con las citadas liquidaciones, la contribuyente promovió contra las mismas, en fecha 31 de julio de 1995, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Regional de Cataluña, tramitadas bajo los números de Registro de Entrada NUM003 la correspondiente al ejercicio 1985 y NUM004 la correspondiente a los ejercicios 1986 y 1987, terminando por solicitar la suspensión de la ejecutividad de todos los actos impugnados, sin que en las actuaciones conste su concesión.

#### **Cuarto.**

Con fecha 2 de noviembre de 1995 fueron dictadas Resoluciones del Inspector-Jefe de la Dependencia de Inspección, por las que se reducían al 60% de las cuotas respectivas las cuantías de las sanciones correspondientes a las infracciones recogidas en las Actas de los ejercicios 1986 y 1987, adaptándolas al nuevo régimen establecido por la Ley 25/1995, de 20 de julio, por ser más favorables para los interesados.

**Quinto.**

Contra las Resoluciones sancionadoras fueron interpuestas, asimismo, ante el Tribunal Regional, con fecha 27 de noviembre de 1995, sendas reclamaciones económico-administrativas, tramitadas bajo los números NUM005 y NUM006, concluyendo con la solicitud de suspensión de las sanciones recurridas, cuya concesión no consta en las actuaciones.

**Sexto.**

Estimando que concurren las circunstancias previstas por los arts. 44 y 45 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones Económico-Administrativas, el Secretario del Tribunal Regional, mediante Providencia de 9 de junio de 1997, acordó acumular todas las reclamaciones anteriormente referidas en un solo procedimiento.

**Séptimo.**

El Tribunal Regional de Cataluña, en sesión de 2 de julio de 1997, adoptó el Acuerdo, en primera instancia, de desestimar las reclamaciones interpuestas, confirmando los actos impugnados. El Acuerdo fue notificado al reclamante, con fecha 23 de septiembre de 1997.

**Octavo.**

Contra el precedente acuerdo fue interpuesto recurso de alzada, el siguiente día 10 de octubre, ante el Tribunal Central, que, en resolución de 8 de junio de 2001 (R.G. 6581-97; R.S. 583-00-R), acordó desestimar el recurso, confirmando el Acuerdo impugnado.

**Noveno.**

Contra la resolución del TEAC de 8 de junio de 2001 D.<sup>a</sup> C... promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional, cuya Sección Segunda resolvió en sentencia de 15 de enero de 2004, en la que la parte dispositiva de la sentencia era del siguiente tenor literal: «FALLO: En atención a lo expuesto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D.<sup>a</sup> C... contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de junio de 2001 a que las presentes actuaciones se contraen y, en su consecuencia, anular la resolución impugnada así como las liquidaciones de que trae causa en el particular relativo a la graduación de la sanción impuesta que queda fijada en el mínimo del 50%, confirmando en todo lo demás la resolución recurrida por su conformidad a Derecho. Sin expresa imposición de costas».

**Décimo.**

Contra la citada sentencia la Sra. C... interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal *a quo*, que ha sido tramitado, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 17 de junio de 2008, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó, quien expresa el parecer de la Sección.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Ciñéndonos a las infracciones que son objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina, los motivos de recurso que la demandante alegaba y que la sentencia recurrida analiza, de modo particularizado, son los siguientes:

A) Prescripción de la acción de la Administración para recaudar.

La sentencia no admite la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada [supuesto prescriptivo regulado en el art. 64.b) de la LGT], habida cuenta de las sucesivas actuaciones interruptivas del plazo de la prescripción realizadas tanto por parte de la recurrente como por la Administración Tributaria.

Después de transcribir el art. 66 de la LGT y de recordar la doctrina establecida por este Tribunal Supremo en las sentencias de 22 de julio de 1999, 6 de noviembre de 1998 y 23 de julio de 2002, la sentencia recurrida declara que en el supuesto de autos el trámite de puesta de manifiesto del expediente, durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa, fue acordado con fecha de 14 de octubre de 1996, notificándose el día 23 siguiente y evacuándose por la recurrente el día 11 de noviembre del citado 1996, actuaciones que interrumpieron el plazo de prescripción de cuatro años y que desde esta fecha no habría vuelto a transcurrir hasta situarse el día final expresado en los días 8 o 23 de junio de 2000.

B) La recurrente alega una nulidad de pleno derecho o nulidad absoluta basada en la infracción del art. 29 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, al entender que el inicio de las actuaciones inspectoras no obedece a ninguna de las causas o «modos de iniciación» de las actuaciones inspectoras que el precepto recoge, es decir, ni a iniciativa de la Inspección como consecuencias de los planes determinados, ni por orden superior escrita, ni a denuncia pública.

En este sentido, debe recordarse que el art. 19 del Reglamento General de la Inspección se refiere al Plan Nacional de Inspección y a los parciales en que se desarrolla aquél, que siempre tienen carácter anual. Pues bien, dispone el art. 19.6 que «Los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad», de modo y manera que dicho carácter reservado, reconocido por la STS, Sala Tercera, de 22 de enero de 1993, hace innecesaria notificación alguna al contribuyente de la resolución que acuerda su inclusión en un concreto Plan de Inspección, sin que tal circunstancia genere indefensión alguna al mismo, quien tendrá la posibilidad de participar en el procedimiento o actuaciones inspectoras en los términos recogidos en los arts. 29 y siguientes del Reglamento General de la Inspección de Tributos, a partir de la notificación al mismo del inicio de tales actuaciones.

Es de señalar igualmente que, además de no haber sido invocado en vía económico-administrativa, constituyendo cuestión nueva, el Acta incoada al recurrente tuvo igualmente origen en la facultad de comprobación de que goza la Administración, al amparo del art. 109, en relación con el art. 121, ambos, de la Ley General Tributaria (redacción anterior a la Ley 25/1995), apreciando que el recurrente había tenido unos incrementos de patrimonio que no fueron incluidos en la declaración de la renta presentada por el interesado, correspondiente a ejercicios anteriores (1985, 1986 y 1987). No se trata de una actuación administrativa dirigida a un colectivo determinado de contribuyentes, sino de una específica actuación de comprobación de una declaración, cuyo resultado es la práctica de una nueva liquidación.

En este sentido, no puede entenderse infringido precepto tributario alguno al constituir la actuación de la Administración continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del contribuyente, excluyéndose inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras.

C) Regularización efectuada por incrementos injustificados de patrimonio.

Dice la sentencia recurrida que en el presente caso, para determinar la procedencia de los incrementos no justificados de patrimonio liquidados en los respectivos ejercicios de actual consideración, ha de partirse de los hechos comprobados por la Inspección y no discutidos por la parte en torno a la adquisición, el 31 de diciembre de 1986, de Pagarés del Tesoro por parte de la demandante (a quien se le imputa 1/3 de la inversión) junto con sus dos hermanos, según quedó documentado en el expediente administrativo en el que consta pormenorizadamente el cuadro de inversiones aportado y del que resulta lo siguiente:

a) Que en la denominada inversión, referencia «J», en Pagarés del Tesoro, cuyo importe es de 207.117.457 ptas. (1.244.800,99 euros), se da como referencia de origen la núm. 3 del cuadro, cuyo importe de desinversión, en la misma fecha de 30 de diciembre de 1986, es de 187.083.547 ptas. (1.124.394,76 euros) y que procedía, según el cuadro y la información facilitada por la entidad financiera, de una nuda propiedad crediticia de la cual no se conoce el número de referencia, ni tiene, según la información facilitada por la propia entidad bancaria, rentabilidad alguna. En relación con esta misma operación, en la Diligencia de 7 de julio de 1994, la Inspección hizo constar que el representante del Banco Santander había manifestado que «con fecha 30 de diciembre de 1986, en la cuenta NUM000 se reflejan los movimientos siguientes: Abonos de 187.083.547 ptas., 18.823.960 ptas., y 1.590.286 ptas., cuya suma total es de 207.497.793 pesetas (1.247.086,85 euros), y con fecha 31 de diciembre de 1986, en la misma cuenta, cargos por las mismas cantidades. En esa misma fecha, 31 de diciembre de 1986, se reflejan en la cuenta referida un abono de 207.117.457 ptas. que refleja la inversión en PT ... Respecto al diferencial existente entre la inversión cancelada y la nueva inversión de 207.117.457 ptas. por 20.033.910 ptas. no se aprecia reflejo contable que pueda determinar su origen».

b) Y por lo que se refiere al ejercicio 1987, en la referida diligencia de la Inspección también se hacía constar los movimientos de las cuentas que reflejan la inversión, en fecha 2 de octubre de 1987, en nuda propiedad crediticia por un importe de 120.000.000 ptas. (721.214,53 euros). Pero tampoco aparecen justificados

los movimientos contables relativos a las cantidades que dice la recurrente proceden de la desinversión en Pagarés del Tesoro y su concreta inversión en 1987, habiendo quedado únicamente constancia en el expediente administrativo -en el proceso ni siquiera se intentó el recibimiento a prueba al respecto- por la documentación aportada en su día por la actora de la existencia global de fuentes de financiación pero sin la acreditación precisa del origen concreto de los fondos invertidos a los que se refieren las liquidaciones del caso y, de consiguiente, no puede tenerse por enervada la falta de justificación de los incrementos de patrimonio controvertidos.

En definitiva, la parte actora sigue sin probar lo que propiamente a ella le incumbe, de acuerdo con los arts. 114 de la Ley General Tributaria y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en orden a desvirtuar el incremento patrimonial apreciado por la Administración y origen del aumento de la base imponible; de ahí que, no habiéndose desvirtuado la presunción fundada en el citado art. 20.13 de la Ley del Impuesto, deba confirmarse la liquidación del incremento no justificado de patrimonio, con la correlativa desestimación del recurso también en cuanto a tal extremo se refiere.

### **Segundo.**

Los motivos de casación en que se funda la recurrente son los siguientes:

1.º Al amparo del art. 88.1 d) LJCA. Infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia. Prescripción. Vulneración de los arts. 64, 65 y 66 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) por haber prescrito la acción administrativa a exigir el cobro de la deuda tributaria, lo cual deja sin objeto la impugnación de la liquidación.

2.º Al amparo del art. 88.1 d) LJCA. Infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia. Nulidad de la liquidación por inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras. Al amparo del art. 88.1 d) LJCA. Vulneración de los arts. 18 y 29 del Real Decreto 939/1996, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT) y de los arts. 9.3 y 103.1 de la Constitución por cuanto se ha producido un inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras.

3.º Al amparo del art. 88.1 d) LJCA. Infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia. Inexistencia de incremento de patrimonio no justificado. Al amparo del art. 88.1 d) LJCA. Vulneración del art. 20.13 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y del 90 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba su Reglamento que definen qué debe entenderse por incremento no justificado de patrimonio y como desvirtuarse la imputación que en tal sentido efectúa la Administración tributaria.

### **Tercero.**

En este primer motivo de casación argumenta la recurrente que la Administración tenía la obligación de ejecutar las deudas tributarias que habían sido impugnadas por el contribuyente y ello por cuanto nunca se acordó la suspensión de las mismas, por lo que no habiéndose producido una actuación en este sentido desde el momento en que finalizó el período voluntario de ingreso de las liquidaciones impugnadas hasta la fecha en que se dictó la resolución del TEAC, es indudable que la Audiencia Nacional debía haber declarado la prescripción del derecho de la Administración a recaudar, al haber transcurrido con creces el plazo de cinco años previsto en el art. 64 de la LGT y, consiguientemente, la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante dichas liquidaciones, que carece así absolutamente de objeto. Se invoca como sentencia de contraste la de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la misma Audiencia Nacional de fecha 7 de julio de 1999.

1. A la vista de la articulación que hace la recurrente de este primer motivo de casación, la primera cuestión a decidir es la de si los actos interruptivos de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación interrumpen también la prescripción de la acción para exigir su pago.

Se trata, en definitiva, de determinar si las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional y Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatorias de la reclamación económico-administrativa contra la liquidación, tienen o no virtualidad interruptiva de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

El art. 66 de la Ley General Tributaria dispone que los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del art. 64 se interrumpen por las tres actuaciones que contempla. Las tres actuaciones, pues, interrumpen la prescripción; pero ha de determinarse si son aplicables a todos los supuestos del art. 64 a), b) y c) indistintamente. Aunque el art. 66 regula conjuntamente todos los supuestos interruptivos, tanto de las actuaciones de la Administración como del sujeto pasivo, en uno y otro caso, sin embargo, se refiere a la liquidación y a la recaudación o pago [apartados a) y c) en los respectivos casos], siendo así claro que la interposición de reclamaciones puede tener lugar tanto en relación con la determinación de la deuda tributaria como en relación con la exigencia del pago de la misma. Siendo ello así, el principio de independencia de ambas modalidades de prescripción ha de tener aquí plena virtualidad y, por lo tanto, no puede admitirse que una actuación -sea de la



Administración o del obligado tributario- tendente a interrumpir el plazo de prescripción de la deuda tributaria (art. 66 LGT) tenga igual virtualidad interruptiva del derecho a cobrar la deuda tributaria o a la inversa.

Siendo esto así, las dos resoluciones de los órganos económico-administrativos antes citadas (la de 2 de julio de 1997 del TEAR de Cataluña y la de 8 de junio de 2001 del TEAC) se refieren al derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria y tienen, por consiguiente, indudable eficacia interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria; no han de tener, en cambio, tal virtualidad de interrumpir el plazo referido al derecho a exigir el pago de la deuda. Así lo ha entendido esta Sala en su sentencia de 18 de junio de 2004 (recurso num. 6809/1999).

Lo que se deja expuesto no es óbice para que ambas modalidades prescriptivas, -la que afecta al derecho a determinar la deuda tributaria controvertida y la que afecta a la acción para exigir el pago de la deuda ya liquidada-, aunque en principio son independientes, se hallan relacionadas entre sí, pues lo cierto es que si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria) por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se producirá también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria por carencia de objeto; y, viceversa, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría también sin sentido a la acción recaudatoria aunque no hubiera prescrito ésta.

2. La segunda de las cuestiones a considerar es la relativa a la incidencia de la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo en la interrupción de la prescripción.

De acuerdo con la sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 1997 es de tener en cuenta que la suspensión de la ejecutividad, esto es, del ingreso o cumplimiento de la obligación tributaria, impide que pueda correr la prescripción, pero ello afecta únicamente a la acción tendente al cobro, de modo que al haber surgido la petición de suspensión del deudor tributario resulta indiscutible que, concedida ésta por el acreedor, y en tanto se mantenga ésta, no corre el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda tributaria.

Pero es que, con independencia de lo que antecede, la solicitud de suspensión de la ejecución por la recurrente produjo, por sí sola, la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda tributaria, máxime si se tiene en cuenta la sentencia de esta Sala de 3 de julio de 1999 en virtud de la cual, solicitada la suspensión de la ejecución, aún sin prestar garantía, no puede iniciarse la vía de apremio hasta que no se resuelva.

La Administración no puede llevar su privilegio de autotutela hasta el extremo de imponer la ejecución sin dar la oportunidad a los órganos jurisdiccionales de pronunciarse, siquiera sea con carácter cautelar o preventivo.

En unas ocasiones esta ejecución anticipada se debe a un simple problema de falta de conocimiento por el órgano de recaudación de la reclamación interpuesta; pero también es consecuencia, en ocasiones, de interpretaciones excesivamente restrictivas sobre el alcance de la suspensión preventiva.

En efecto, pese a que el art. 81.12 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, en la redacción dada por el RD 2631/1985, establecía expresamente que la ejecución de la liquidación impugnada había de entenderse preventivamente suspendida en tanto no se resolviera expresamente sobre la suspensión, lo cierto es que a menudo se restringía la aplicación de dicho precepto a los supuestos en que la solicitud de suspensión se acompañaba de aval suficiente. Incluso esta interpretación fue inicialmente sostenida por este Tribunal Supremo en su sentencia de 14 octubre 1992, según la cual «se entenderá acordada la suspensión con carácter preventivo por el hecho de presentar la solicitud, pero siempre que ésta lo haya sido en los términos del apartado 1, es decir, garantizando, en la forma prevista por el artículo, el importe de la deuda tributaria».

Este criterio restrictivo se abandona en la sentencia de 23 enero 1995, para la cual, una vez solicitada la suspensión, el procedimiento queda paralizado en tanto no se resuelva sobre ella. Y es que la suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se solicita, aunque sea sin garantía; lo que viene exigido por el art. 24 de la Constitución y resulta perfectamente coherente con el hecho mismo de que la interposición del recurso deja en suspenso la presunción de validez del acto impugnado en que se fundamenta el carácter inmediato de la ejecución.

No se trata de que una vez concedida la suspensión los efectos de ésta se retrotraigan al momento en que se presentó la correspondencia solicitud, sino de que la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión, con o sin garantía. Es más, incluso denegada expresamente la suspensión en vía económico-administrativa, la ejecución debe continuar suspendida si se recurre tal denegación en vía contenciosa, pues vulnera la tutela judicial efectiva que la Administración imponga de hecho su criterio sin haber dado ocasión al pronunciamiento previo de un órgano jurisdiccional propiamente dicho.

La sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, si bien no se refiere directamente a la materia tributaria (sino a la ejecución de la sanción impuesta a determinado médico por el director del hospital), reitera la conocida doctrina según la cual el privilegio de autotutela reconocido a la Administración engarza con el principio de eficacia reconocido en el art. 103 de la Constitución (STC 22/1984), por lo que la ejecutividad de los actos administrativos no vulnera necesariamente la tutela judicial efectiva (STC 66/1984 y AATC 458, 930 y 1095/1988), pero este último derecho fundamental exige que el órgano jurisdiccional tenga la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso (STC

14/1992), ya que la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el art. 106.1 de la Constitución comporta que el control judicial se extiende también al carácter inmediatamente ejecutivo de los actos administrativos (STC 238/1992).

Ello permite concluir que la ejecución inmediata de un acto administrativo es relevante desde la perspectiva del art. 24.1 de la Constitución, ya que si tiene lugar antes del acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende: «En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si es formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación, y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión (STC 66/1984). Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en juez...» (FJ 3.º STC 78/1996).

En un caso como el presente, si se ha solicitado la suspensión, dada la suspensión temporal y automática de la ejecutividad de los actos administrativos durante la tramitación de la resolución de la suspensión, la Administración tributaria no puede iniciar la vía de apremio, sin perjuicio de la adopción de cualquier otra medida cautelar que asegure el cumplimiento de la obligación del deudor tributario; en consecuencia, estaba enervada cualquier actuación que pudiera significar ejecución del acto reclamado. Sabido es que el art. 1.969 del Código Civil sigue el principio general de la *actio nata*, es decir, el de que, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a transcurrir hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse y no antes. En consecuencia, la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, enerva cualquier actuación que pudiera significar ejecución del acto reclamado. Resulta claro, pues, que la petición de suspensión interrumpe el plazo de prescripción para la acción de cobro.

#### **Cuarto.**

1. En su segundo motivo de casación, la recurrente invoca la identidad de supuestos y contradicción entre la sentencia que se recurre y la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 29 de noviembre de 2000 (recurso num. 3064/1997).

Para la parte recurrente, la contradicción existente entre la sentencia recurrida y la sentencia de contraste es total pues mientras la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional de 15 de enero de 2004 entiende que la orden por la que se acuerda la inclusión en plan de inspección de un contribuyente es un acto de carácter reservado y, por tanto, no es preciso que obre en el expediente administrativo ni que se comunique al contribuyente, por el contrario, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de noviembre de 2000 considera que es una garantía básica del procedimiento y que su falta vicia de nulidad el inicio de las actuaciones inspectoras.

En las sentencias referidas los litigantes se encuentran en idéntica situación, dado que en todos los casos el supuesto de hecho es el mismo, esto es, la inexistencia de orden de inclusión en plan de inspección. Sin embargo, a pesar de tratarse de situaciones idénticas, el pronunciamiento de los respectivos órganos judiciales es diametralmente opuesto. A saber, mientras la sentencia señalada de contraste declara la nulidad de las actuaciones inspectoras por cuanto todo contribuyente tiene derecho a constatar que concurren en su caso las circunstancias apuntadas en planes de inspección como motivos del inicio de actuaciones inspectoras, la sentencia de la Audiencia Nacional que da lugar al presente recurso concluye que no se produce indefensión alguna y que el sujeto pasivo no tiene derecho a conocer la resolución que acuerda su inclusión en un concreto plan de inspección.

2. La iniciación del procedimiento de la actuación inspectora se regula en los arts. 29 y 30 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) de 1986, disponiendo el primero los diversos modos de iniciación, que son:

a) Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo.

b) A petición del obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 28 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el art. 33 bis RGIT.

Respecto a la iniciación del procedimiento por iniciativa de la Inspección, se produce en aplicación de los planes de inspección o fuera de ellos con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe. Dichos planes se contemplan en los arts. 18 y 19 RGIT, fijando el 19.6.º su carácter reservado, si bien la Administración deberá hacer públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección (art. 26 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes), exigencia esta última que, como argumenta la doctrina, se

compadece mejor con la naturaleza de los planes de inspección en cuanto disposiciones que distribuyen y concretan las competencias inspectoras.

Los planes de inspección constituyen el quicio esencial sobre el que gira el ejercicio de las funciones inspectoras. Tienen por objeto delimitar las actuaciones a realizar durante un determinado período de tiempo y seleccionar los obligados tributarios objeto de los mismos. La Exposición de Motivos del RGIT de 1986 declaraba que «la planificación de las actuaciones inspectoras se concibe como criterio básico en el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos. En efecto, esta planificación supone no sólo el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino una regulación concreta acerca de qué titulares de Órganos han de decidir en cada caso y de forma sucesiva o escalonada los contribuyentes objeto de las actuaciones inspectoras. De este modo la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras».

Este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la legalidad de los arts. 18 y 19 RGIT, que habían sido impugnados por el Consejo General de la Abogacía (sentencia de 10 de junio de 1994), declarando la sentencia de 22 de enero de 1993 que el art. 19.6 RGIT, al disponer que los planes «tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad», no vulnera el Convenio de 1981 sobre protección de las personas con respecto al tratamiento de datos personales; añadiendo la sentencia de 20 de octubre de 2000 que dicho precepto es totalmente lógico, pues lo contrario dejaría inerte a la Inspección de Hacienda, por cuanto, enterados los contribuyentes que van a ser objeto en el año de que se trata de actuaciones de comprobación e investigación, procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias a las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente «amnistía» fiscal de las sanciones (...) (FJ 3.º).

La misma sentencia de 20 de octubre de 2000 señala que la publicación de los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección no lleva consigo «la obligación de notificar, a todos y cada uno de los contribuyentes incluidos en el Plan concreto de Inspección, el hecho de su inclusión, pero sí a respetar en dicha selección los criterios señalados (...). Continúan, pues, siendo reservados y confidenciales los actos concretos de inclusión de los contribuyentes en los Planes sectoriales y desagregados de Inspección, si bien los contribuyentes dispondrán de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo Plan de Inspección, alegación que podrán hacer cuando se inicien las actuaciones inspectoras» (FJ 4.º). La inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que *per se* no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa (ni tampoco es susceptible de ser impugnado previamente en reposición conforme a lo dispuesto en el art. 1.º 1 del Real Decreto 2244/1979), no sólo por razón de su especial carácter de reservado y confidencial sino porque sólo son recurribles, de conformidad con lo dispuesto en el art. 41.1 b) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, los actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión (FJ 3.º).

El nuevo RGIT subraya dos extremos de especial interés en este caso:

1.º La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa (art. 170.8).

2.º Los planes de inspección y los sistemas de selección de los obligados tributarios objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación, ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios (art. 170.7).

El motivo no puede, pues, ser estimado.

#### **Quinto.**

1. En el tercer motivo de casación invoca la recurrente inexistencia de incremento injustificado de patrimonio. Alega para ello la identidad de supuestos y contradicción entre la sentencia que se recurre y las de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 16 de enero de 2003 (recurso num. 214/2000), de 20 de mayo de 1997 (recurso 357/1992), la del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 13 de enero de 2000 (recurso 1850/1996) y la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 27 de octubre de 2000 (recurso 9/1999).

Para la parte recurrente en las sentencias referidas los litigantes se encuentran en idéntica situación, dado que en todos los casos el supuesto de hecho es el mismo, esto es, la imputación de un incremento de patrimonio injustificado por no acreditarse expresamente los fondos concretamente empleados para la adquisición de un elemento patrimonial. Sin embargo, a pesar de tratarse de situaciones idénticas, el pronunciamiento de las mismas es diametralmente opuesto. A saber, mientras en las sentencias señaladas de contraste declaran la nulidad de las liquidaciones impugnadas por considerar desvirtuada la imputación del incremento de patrimonio injustificado



mediante la acreditación de la existencia de renta y patrimonio suficientes para efectuar las inversiones objeto de discrepancias, por ser precisamente dicha prueba la que enerva la imputación del incremento injustificado de patrimonio sin que se exija por la norma la concreta justificación de los fondos empleados, la sentencia impugnada concluye que probar la existencia de fuentes de financiación bastante para afrontar las adquisiciones de activos financieros no es bastante; es preciso la prueba precisa del origen concreto de los fondos invertidos.

La recurrente sostiene que a pesar de probar, mediante el exhaustivo seguimiento de todas las inversiones, desinversiones y reinversiones de la masa dineraria perteneciente al obligado tributario y sus hermanos durante los años 1984 a 1989, la sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre, que incluso llega a reconocer que ha «quedado únicamente constancia en el expediente administrativo por la documentación aportada en su día por la actora de la existencia global de fuentes de financiación», desestima el recurso por exigir una prueba precisa del origen concreto de los fondos invertidos.

2. Una lectura sosegada del extenso pasaje de la sentencia recurrida dedicado a examinar la regularización efectuada por incrementos injustificados de patrimonio no confirma el criterio que sostiene la recurrente de que para la sentencia recurrida no es bastante la acreditación de la existencia de renta y patrimonio, de fuentes de financiación, en definitiva, suficiente para efectuar las inversiones objeto de discrepancia, si no que es necesario la concreta justificación de los fondos empleados.

En efecto, razona la sentencia recurrida que al señalar el art. 20.13 de la Ley 44/1978 que «tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo», en realidad, como ha señalado la STS de 18 de enero de 2001, «partía del supuesto de que toda afluencia patrimonial -salvo calificación de exención o no sujeción- constituía renta gravable. Para el supuesto de que la renta que aflúa no pudiera encuadrarse en uno de los supuestos de rendimiento (trabajo o capital, actividades empresariales o profesionales), la calificación en el impuesto lo era de incremento de patrimonio.

La institución jurídica de los incrementos de patrimonio se establece en nuestro sistema jurídico impositivo como un elemento esencial de cierre que trata de evitar en lo posible el que ciertas rentas ocultas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiestan o afloran.

El incremento no justificado se considera renta del período en que se descubra, salvo que se pruebe por el contribuyente que se produjo en otro período, en cuyo caso se imputa a éste. El incremento de patrimonio que debe imputarse está constituido por el valor de los bienes o derechos adquiridos y ocultados.

Así pues, resumiendo sus características: la renta que se grava mediante el elemento de cierre descrito es la riqueza que afluye o se incorpora al patrimonio y no el patrimonio mismo; el contribuyente tiene, en todo caso, la posibilidad de enervar la presunción de renta demostrando el origen del patrimonio oculto; además, los incrementos no justificados sólo pueden ser apreciados por la Administración».

La sentencia de esta Sala de 29 de marzo de 1996, que la sentencia recurrida recoge, distingue dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio: el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, este momento es el que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (arts. 27.2 y 33.3) y el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto (arts. 90, 117 y 118), ... denominan generación del incremento no justificado de patrimonio, que obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración tributaria, y que por su origen no se hallan fiscalmente justificadas. Por supuesto, el ahorro en fondos líquidos procedente de las rentas ocultadas, si es descubierto o conocido por la Administración Tributaria constituye por sí mismo «exteriorización» de la ocultación cometida, o lo que es lo mismo «incremento no justificado de patrimonio».

El art. 90 del Reglamento define perfectamente el hecho base. Dice así: «Cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo(...)», y añade posteriormente: «La correlación entre el importe de las adquisiciones a título oneroso y el de la renta y el patrimonio declarados se apreciará por la Administración Tributaria, teniendo en cuenta todas las circunstancias en que tuvieren lugar aquéllas, tales como las adquisiciones en pagos fraccionados, con pago al contado financiado por rentas de diversos años y otras circunstancias que puedan concurrir en las adquisiciones». El hecho base consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración.

Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuando se produjeron tales ocultaciones, por ello la Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.

El sustantivo aparece regulado en el artículo 90 del Reglamento al disponer: «Cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados (hecho base) (...), se estimará como incremento patrimonial del sujeto pasivo el valor del bien o derecho adquirido u ocultado (hecho consecuencia), sin perjuicio de lo establecido en los arts. 117 y 118 de este Reglamento».

He aquí la primera presunción. Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado es renta gravable ocultado y, concretamente, no rendimientos, sino incremento patrimonial (componente de la renta).

La segunda presunción contesta a la pregunta de «¿cuándo se han ocultado las rentas?». El art. 118 del Reglamento desarrolla la presunción legal: «Se considerarán rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, a las que se aplicará el tratamiento previsto en el artículo anterior (división por el número de años de obtención o generación con el objeto de que solo influya el cociente en la determinación del tipo progresivo)... los incrementos patrimoniales que resulten de elementos ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, de este Impuesto, a que se refiere el art. 90 de este Reglamento. En ambos supuestos, cuando no pueda determinarse el período en que se haya generado dicho incremento patrimonial se tomará el de cinco años».

Por la regulación de los incrementos de patrimonio no justificados de que la sentencia recurrida deja constancia, y de la doctrina jurisprudencial que la interpreta, se deriva que la acreditación de renta y patrimonio suficiente es prueba bastante para desvirtuar la existencia de la pretendida regularización, sin que sea necesaria para la sentencia recurrida la concreta acreditación de qué fondos fueron concretamente los empleados. No habiéndose desvirtuado, a juicio de la Sala de instancia -tras la valoración crítica que hace de los hechos comprobados por la Inspección y no discutidos por la parte recurrente-, la presunción fundada en el art. 20.13 de la Ley 44/1978, debe confirmarse la liquidación del incremento no justificado de patrimonio que la sentencia recurrida dio por buena.

#### **Sexto.**

Procede, por todo ello, desestimar el presente recurso de casación, debiendo imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el art. 139.3 de la vigente LJCA, sin que la cuantía de los honorarios del Letrado de la Administración del Estado exceda de los 1800 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 presente recurso de casación interpuesto por la representación de D.<sup>a</sup> C... contra la sentencia dictada, con fecha 15 de enero de 2004, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso num. 1069/2001, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso casacional a la parte recurrente, con el límite indicado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Juan Gonzalo Martínez Micó, Emilio Frías Ponce, Manuel Martín Timón, Ángel Agualló Avilés. Rubricados.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado-Ponente de la misma, D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.