

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA. Sede de Granada**

Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Sentencia de 12 de noviembre de 2007  
Rec. nº 1667/2000

**SUMARIO:**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos de actividades profesionales y empresariales. Sistemas de imputación. -- Regímenes especiales. Entidades en régimen de atribución de rentas. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Terminación del procedimiento. Caducidad de la pretensión. En general.

**Ponente:**

**José Antonio Santandreu Montero**

En la ciudad de Granada, a doce de noviembre de dos mil siete

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA  
SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN SEGUNDA  
RECURSO NÚM: 1.667/2000

**SENTENCIA NÚM. 563 DE 2.007**

Ilmo. Sr. Presidente:  
D. José Antonio Santandreu Montero  
Ilmos. Sres. Magistrados  
D. Federico Lázaro Guil  
D. Rafael Toledano Cantero

Ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso número 1.667/2000 seguido a instancia de Don Abelardo , que comparece representado por la Procuradora de los Tribunales Doña María del Carmen Quero Galán y asistido de Letrado, siendo parte demandada el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 3.505.561 pesetas

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Se interpuso el presente recurso el día 13 de diciembre de 1999 contra la resolución del TEARA que se identifica más abajo. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

**SEGUNDO.-** En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso anulando la resolución que se recurre por no ser conforme a Derecho.

**TERCERO.-** En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó que sea dictada sentencia confirmando en sus términos la resolución que se impugna por no ser ajustada a Derecho.

**CUARTO.-** Acordado el recibimiento a prueba por plazo de treinta días comunes a las partes para proponer y practicar, en dicho período se practicaron aquellas pruebas que propuestas en tiempo y forma por las partes, la Sala admitió y declaró pertinentes, incorporándose las mismas a los autos con el resultado que en estos consta.

**QUINTO.-** Declarado concluso el período de prueba, al no solicitarse por las partes la celebración de vista pública, ni el trámite de conclusiones escritas, quedaron las actuaciones pendientes del dictado de la resolución precedente.

**SEXTO.-** Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. Don José Antonio Santandreu Montero.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 25 de abril de 2000, recaída en el expediente número NUM000, que desestima la reclamación dirigida frente a la liquidación tributaria girada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio de 1994, consecuencia del acta de disconformidad NUM001 incoada por la Inspección de Tributos por estimar improcedente la tributación por el régimen de atribución de rentas en la actividad empresarial de Farmacia, ejercida en régimen de comunidad de bienes sobre la oficina de farmacia, de la que se dicen ser comuneros, el demandante y su cónyuge Doña María Angeles con titulación administrativa suficiente para el ejercicio de esa actividad.

La resolución del TEARA entendió, de acuerdo con el criterio de la Inspección Tributaria, que los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad empresarial de una oficina de farmacia corresponden al titular de la misma, es decir a quien corresponda la autorización administrativa para dicho ejercicio, por lo que al no haberse acreditado la existencia de una cotitularidad de la oficina de farmacia, las rentas procedentes del ejercicio de tal actividad han de imputarse al único titular de ella.

Frente a ello se aduce por la parte recurrente que habiéndose constituido en forma una comunidad de bienes, conforme a las disposiciones del Código Civil, para el ejercicio de la actividad de farmacia y constando la participación concreta que a cada comunero corresponde, procede, a tenor del artículo 10.1 de la Ley del IRPF de 1991, atribuir las rentas derivadas de dicha actividad a cada uno de los comuneros en la proporción expresamente pactada por ellos.

**SEGUNDO.-** El artículo 10.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que las rentas correspondientes a sociedades civiles y comunidades de bienes, se atribuirán a sus socios y comuneros, según las normas y pactos aplicables en cada caso y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por parte iguales, en consecuencia, al amparo de este precepto, pretende la demanda que dicho régimen de tributación se aplique a la comunidad de bienes constituida al cincuenta por cien entre el actor y su esposa, ambos titulados en farmacia, para el ejercicio propio de esa actividad empresarial.

La actividad empresarial de Farmacia es actividad cuyo ejercicio se halla reglado, de forma que la autorización para la apertura de oficinas que despachen medicamentos corresponde a la Dirección General de Ordenación Farmacéutica y, por delegación, a los Colegios Profesionales Farmacéuticos (artículo 9.2 del Decreto 909/78), estableciendo, asimismo, el artículo 4.1 de la Orden de 17 de enero de 1980 que el farmacéutico o farmacéuticos a cuyo nombre se extiende la autorización y el acta de apertura de la oficina de farmacia será el propietario o propietarios de la misma; por último, en lo que aquí interesa, el artículo 5.2 del Decreto 16/1994 de la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía determina que los cambios de titularidad de una oficina de farmacia han de ser notificados al órgano competente, dentro del plazo que allí se establece, y acompañándolos de la documentación correspondiente.

Todo este conjunto de normas suponen que el cambio de titularidad o la cotitularidad de una oficina de farmacia tiene que venir avalado por la sustanciación de un expediente específico al respecto, con autorización del órgano competente para ello, y cuanto menos, con notificación al órgano interesado en el reconocimiento de los cambios de titularidad de ese tipo de oficinas.

En el informe ampliatorio a las actas de inspección instruidas que han determinado la regularización de la situación tributaria de la demandante, consta que se libró oficio el 12 de diciembre de 1996 al Delegado Provincial de Salud interesando el acta de apertura o cambio de titularidad de la oficina de farmacia regentada inicialmente por el demandante, requerimiento que fue cumplimentado el 21 de enero de 1997, en el que se comprueba que el copropietario titular de la oficina de farmacia en cuestión es el sujeto pasivo-el hoy recurrente-junto con su padre, acreditándose que ante la autoridad sanitaria aparece como cotitular de la farmacia el demandante.

Por otro lado, el concepto de comunidad de bienes a los efectos de la tributación de sus rentas en el régimen de atribución que prevé el artículo 10.1 de la Ley 18/1991, resulta ser más estricto que el que rige en el ámbito del Derecho civil, lo que explica que, aún cuando la comunidad de bienes de referencia se halle perfectamente constituida, sin embargo, no puede tener por objeto la explotación de una oficina de farmacia preexistente porque en ningún momento han sido aportados los elementos materiales que la conforman, ni la titularidad de la misma, elemento del inmovilizado inmaterial que por su naturaleza no puede desafectarse del patrimonio empresarial. En este sentido, en la comunidad de bienes cuya eficacia a efectos de su tributación se convierte en el aspecto esencial del presente recurso, no se advierte la aportación de bienes comunes a las dos comuneros susceptibles de integrarse en el patrimonio de la comunidad constituida (local de negocio, existencias, activos materiales...), sino que todo parece acreditar que lo puesto en común es, tan solo, la titulación administrativa para el ejercicio de la actividad empresarial, sin que tampoco exista constancia alguna de haber satisfecho las obligaciones fiscales inherentes a esa puesta en común disposición de bienes y derecho, y todo ello, parece realizado con el propósito último de poder dividir en dos el rendimiento proveniente de la actividad correspondiente, a través del sistema de acogerse al régimen de atribución de rentas que propicia el artículo 10.1 de la Ley 18/1991. En el presente caso, debe concluirse, por lo tanto, que no existe cotitularidad en el ejercicio de la actividad empresarial de farmacia habida cuenta de que de conformidad con los informes evacuados por la autoridad competente para conceder la apertura de ese tipo de establecimientos, como titular del que es objeto de enjuiciamiento, solo aparece el demandante y sin que, además, haya quedado probada la aportación de bienes a la comunidad constituida por parte de la otra comunera, cuya prestación de servicios, al cargo de la oficina farmacéutica y para el caso de que efectivamente se hayan prestado, así como su retribución, no es cuestión que se deba dilucidar en este recurso, por exceder del contenido del acto administrativo que se ha sometido a revisión. Además, en el propio documento constitutivo de la Comunidad de Bienes se pacta expresamente que Ael partícipe Don Abelardo, se reserva a todos los efectos, como privativo, el derecho de titularidad de establecimiento de farmacia en el que la Comunidad va a desarrollar su actividad.

**TERCERO.-** La participación del cónyuge en la actividad empresarial del titular de la farmacia-el hoy recurrente- que la demanda trata de demostrar, nunca puede determinar el que pase a ostentar la cualidad de empresario en este tipo de explotación al estar legalmente reservada para el licenciado en farmacia que obtuvo la autorización para expender las medicinas. Como razona con acierto la Administración, el cónyuge podría tener derecho a un sueldo ajustado al mercado de probarse que prestaba servicios por cuenta ajena, pero no se declaró en su día ni consta haberse probado en el curso de la inspección, que es donde debió hacerse valer la posible consiguiente minoración del rendimiento neto del negocio. Quedaría incompleta la anterior exposición si no añadiéramos que el cambio de titularidad (en este caso parcial del 50 % como comunero), no solo ha de autorizarse por la Administración antes de operarse y al momento de la apertura o reapertura de la farmacia, sino que ha de autoliquidarse por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que grava dicha adquisición, sin cuyo pago no sólo no podrá efectuarse el cambio del sujeto pasivo de cualquier tributo@ (aquí Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) sino que el funcionario que tal hiciese sin exigir el acreditamiento Aresponderá del pago del impuesto de forma subsidiaria@(artículos 55 y 92 del Texto Refundido en la redacción en aquellos años vigentes).Ciertamente el cónyuge que se proclama asociado al negocio no autoliquidó porque nada adquirió en la farmacia de su marido y el certificado de los archivos de Colegio profesional con que, en ocasiones, se ha favorecido al actor, nada dice sobre la existencia de una autorización del o al cónyuge para el ejercicio profesional sino que, al revés de lo que se pretende, constata que el actor es el único autorizado para un negocio que él mismo dice, pero sin que el Colegio pueda opinar sobre ese extremo, constituye una comunidad de bienes. Es por todo cuanto antecede que la constitución de la comunidad de bienes, sea cual fuera su existencia real o simulada, no afectaba a la farmacia, subsistente bajo la titularidad del esposo no teniendo su traída a colación otra finalidad que eludir parcialmente la incidencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CUARTO.-** En cuanto a la pretensión, formulada con carácter subsidiario por la recurrente, relativa a la caducidad de la instancia por cuanto la actividad de la Inspección estuvo paralizada por causa imputable a la Administración por un plazo

superior a los seis meses, el que va desde el la diligencia de 12 de marzo, notificada el 19 del mismo mes, y 12 de diciembre, y notificada el 14 siguiente, ambos del año 1998, la Sala ha de precisar que lo que denomina la caducidad de la instancia no es un efecto predicable de esa circunstancia.

El artículo 64 LGT de 1963 -de aplicación al caso de autos, establece la prescripción a los cinco años del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, señalando el artículo 66 de ese mismo cuerpo legal, en su letra a), que ese plazo de prescripción se verá interrumpido 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. De este modo, el plazo de prescripción de cinco años tendente a la determinación de la deuda tributaria, queda interrumpido por la acción inspectora efectuada con conocimiento formal del obligado tributario. Por su parte, el artículo 30.3.a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, de conformidad con lo establecido en el artículo 66.1 .a) LGT, determina que el inicio de la actividad inspectora produce, entre otros efectos, la interrupción del plazo de prescripción para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación, y en esa misma disposición reglamentaria, en cuanto al desarrollo de las actuaciones inspectoras se refiere, ordena que Ala interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones .... (artículo 31.4 RGIT), debiendo considerarse, asimismo, que el precedente número 3 de ese mismo precepto reglamentario, en su párrafo segundo , considera interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses.

Resumiendo lo ordenado en los referidos preceptos normativos resulta que el plazo de prescripción del que dispone la Administración tributaria para el ejercicio de la autotutela declarativa de su derecho a determinar deudas tributarias, puede verse interrumpido por cualquier actuación administrativa tendente a su ejercicio, siempre que de la misma tenga conocimiento formal el obligado tributario, sin perjuicio de que, si las actuaciones tendentes a la consecución de tal objetivo se interrumpen por causa inimputable al administrado, aquél efecto interruptivo de la prescripción provocado por el inicio del actuar administrativo, se tiene por no producido, con lo cual, el plazo de prescripción ha seguido corriendo desde el día inicial de su cómputo efectivo, entendiéndose a estos efectos, que es causa injustificada de paralización de las actuaciones inspectoras, su interrupción por un período de tiempo superior a seis meses.

**QUINTO.-** Así las cosas y respecto de lo que la demandante denomina como caducidad de la instancia, está aludiendo-así al menos lo consideramos-a la caducidad del expediente administrativo incoado por la Inspección de Tributos, hemos de hacer las siguientes matizaciones:

A) En primer lugar, que la institución de la caducidad tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, al que queda supeditada la actuación al que se refiere, en el que inicio y finalización de dicha actuación aparecen fatalmente unidas. La consecuencia jurídica de la inactividad durante dicho plazo es el decaimiento del derecho no accionado.

En la materia que nos ocupa, procedimientos de comprobación e investigación tributaria, la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones; incluso, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios, en el Anexo 3 contempla los procedimientos de comprobación e investigación tributaria, como procedimientos que no tienen plazo prefijado para su terminación. Por otra parte, el art. 10 de la Ley General Tributaria , precisa que se regularán, en todo caso, por Ley: "d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación".En consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción.

B) En segundo lugar, es cierto que el art. 87 de la Ley 30/1992 de 26 de diciembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, contempla la declaración de caducidad como causa de terminación del procedimiento administrativo, pero la inactividad subyacente no se predica de la Administración, sino del interesado, y en procedimiento iniciado la solicitud del interesado, conforme dispone el art. 92, de la citada Ley . Esta caducidad es distinta a la caducidad prevista en el art. 43.4 de la Ley 30/92, inserta en el Título IV , de rúbrica de la actividad de las Administraciones Públicas, circunscrita a la obligación de resolver, y de forma más concreta al vencimiento del plazo para resolver, en relación con los Actos presuntos. Este precepto establece: cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento.

Como se ha dicho, este precepto se refiere al incumplimiento por parte de la Administración del plazo para resolver, para dictar resolución expresa. No está previsto como causa de terminación del procedimiento, al que la Ley fija un plazo de duración, y concluye con una resolución expresa, cual es la declaración de caducidad, susceptible de los correspondientes recursos, sino que, en el supuesto del art. 43.4, la consecuencia de la caducidad del plazo para dictar resolución es el archivo de las actuaciones, que ha de ser solicitado por el interesado o acordado de oficio por la Administración.

En definitiva, se puede afirmar que mientras en la caducidad del procedimiento se pone término al mismo al dictarse la resolución expresa de declaración de caducidad, por el contrario, en la caducidad del plazo para dictar resolución expresa, no se produce terminación del procedimiento como consecuencia del archivo de las actuaciones, entrando en juego el régimen de los actos presuntos; régimen que en los procedimientos de comprobación e investigación tributarias se ha de entender no pueden tener virtualidad, dado el fundamento y características de las actuaciones inspectoras, cuya realidad o existencia, así como su resultado, no pueden ser objeto de un acto presunto. Procede traer a colación, en este sentido la doctrina jurisprudencial que, si bien referida a la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, declara que: "En el sistema que traza la vigente LPA el plazo de duración máxima de tal procedimiento art. 6 por un lado, y la caducidad art.99, por otro, son objeto de dos regímenes jurídicos rigurosamente diferenciados en los que los efectos de una y otra figura son muy distintos: A) Para el supuesto de que la resolución se dicte cuando ya se haya rebasado el plazo máximo de 6 meses, el art. 61.2 de la citada Ley ha previsto como consecuencia jurídica la de la responsabilidad disciplinaria del funcionario correspondiente: la resolución es, pues, válida aunque pueda desencadenar una responsabilidad. En consecuencia, el transcurso del plazo indicado sin que se haya dictado resolución no elimina el deber de dictarla ni siquiera cuando se hayan llegado a producir los efectos propios del silencio administrativo negativo, tal como dispone el art. 94.3 LPA: el supuesto de hecho que para el silencio dibuja el apartado 1 de dicho precepto implica necesariamente que hayan transcurrido los 6 meses sin resolución y sin embargo se mantiene el deber de dictarla, lo que significa, en primer lugar, que el procedimiento está vivo y no caducado por ello hay que resolver y, en segundo término, que la resolución extemporánea, debida, es válida. B) Por el contrario, el transcurso de los plazos propios de la caducidad paralización inicial, advertencia de la Administración y nueva paralización, ahora 3 meses da lugar a la extinción del procedimiento con eliminación por tanto del deber de resolver por ello se archivan las actuaciones, art. 99.1 LPA". (STS Sala 30, de 17 de octubre de 1991).

**SEXTO.-** En el caso de autos, el 20 de febrero de 1997, notificado el 24, el Jefe de la Unidad Inspectoras perteneciente a la Delegación de Jaén de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria toma el acuerdo de revisar la situación tributaria del hoy demandante, que el 10 de marzo de 1997 autoriza a Don Plácido para que en su nombre y representación comparezca ante la Inspección de Tributos. En el expediente no existe ninguna otra actuación por la Inspección hasta la de 12 de marzo de 1998 en el que le insta para que comparezca con cuantos antecedentes y justificantes y con persona que lo represente(lo que ya había realizado un año antes). Ese acto le fue notificado el 14 de marzo de 1998. El 11 de diciembre del mismo años, se le comunica la reanudación de actuaciones..... con el objeto de que aporte la titularidad de la oficina de farmacia y la constitución de la comunidad. El 12 de febrero de 1999 se extiende el acta de disconformidad correspondiente al ejercicio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1994, por una deuda a ingresar de 3.505.561 pesetas, que es ratificada el 10 de marzo de 1999 y del que no consta su fecha exacta de notificación, aunque establecemos que se produjo el día 25 de marzo de 1999, día en el que deduce la reclamación económico administrativa, cuya desestimación por el TEARA, se somete a nuestra consideración.

En principio el hito inicial para el cómputo del plazo de prescripción es el de 30 de junio de 1995, y ello porque según el artículo 65 de la LGT el plazo de prescripción comenzará a contarse ... a) desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración...., en tanto que el hito final lo integra el día 25 de marzo de 1999, data en que se le notifica la liquidación, pues todas las actuaciones anteriores no produjeron el efecto interruptivo de la prescripción que le era propio y todo por la paralización de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a los seis meses tan reseñados, que conforme la normativa de constante referencia hizo que enervara ese efecto interruptivo de la prescripción.

**SÉPTIMO.-** Para resolver la cuestión planteada, que es estrictamente jurídica, hay que recordar, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial - de la que pueden citarse las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1994 y 20 de octubre de 1995, continuadoras de una extensa doctrina que recoge el derecho de la Administración Pública para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación -, que ese derecho nace con el perfeccionamiento de la obligación y se extingue en virtud de las modalidades comunes, entre las que se encuentra la prescripción; instituto que exige, en el ámbito fiscal, la concreción del hito temporal o momento a partir del cual ha de computarse el plazo establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria para prescribir el derecho de la Administración aludido anteriormente, contemplándose en el apartado a) del siguiente artículo, el 65, que el aludido período comenzará a

contarse desde el día del devengo, en la redacción anterior a la Ley 10/1985, de 26 de abril, y desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, que en el IRPF de 1994 viene determinado por el día 30 de junio de 1995.

En cuanto a la determinación del plazo de prescripción hay que significar que ha sido criterio constante y reiterado 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 ... entrarán 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) puedan suscitar a 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 asimismo se detalla en la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto 136/2000, en la que se alude, expresamente "... a que se reduce a 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".

Las dudas que se suscitaron acerca del alcance retroactivo del nuevo, y más reducido, plazo de prescripción fueron resueltas normativamente por la Disposición Final Cuarta del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y jurisprudencialmente por la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2001, (RJ 2001/8267) en la que resolviendo un recurso de casación en interés de Ley, el citado Tribunal llega a la conclusión de que la expresada frase del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero -"con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible", "no encierra ni pretende encerrar una retroactividad radical", introduciendo la siguiente matización: "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 cuatro 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".

Así pues, ha de concluirse que, dándose el presupuesto que exige la reseña jurisprudencial, 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.

De cuanto antecede hemos de concluir que en el caso de autos se sigue un procedimiento inspector por IRPF de 1994, y que aunque el expediente seguido ante la Inspección se inició antes del 1 de enero de 1999, como aquél sufrió una paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario, dichas actuaciones inspectoras carecen de efectos interruptivos de la prescripción, por lo que el día final del plazo de

prescripción lo hemos de situar, como "dies a quem", en el día 25 de marzo de 1999, fecha de la notificación del acuerdo liquidatorio, pues sólo en tal fecha se produce la interrupción de conformidad con el art. 66 1 a) de la LGT ya que en ese momento se produce el conocimiento formal del sujeto pasivo en relación con la acción administrativa conducente a la regularización y liquidación del impuesto. Como el período temporal de inactividad administrativa no había concluído al 1 de enero de 1999, el plazo de prescripción será el de cuatro años, y dado que desde el 30 de junio de 1995 al 25 de marzo de 1999, no habían transcurrido esos cuatro años, plazo que le era de aplicación y observancia de acuerdo con los razonamientos anteriores, hemos de convenir que no se consumó la prescripción invocada, lo que nos hace que desestimemos el recurso origen del presente procedimiento.

**OCTAVO.-** De conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción , no se aprecian motivos suficientes para efectuar ningún pronunciamiento en materia de costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **F A L L O**

Desestima el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Don Abelardo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía 25 de abril de 2000, recaída en le expediente número NUM000 , que se confirma en sus términos por ser ajustados a Derecho; sin costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art. 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que contra la misma, por ser firme no cabe interponer recurso alguno, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.