

# Efecto interruptor de la prescripción del acuerdo de ampliación de actuaciones adoptado una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección

Análisis de la [STS de 10 de julio de 2019, rec. núm. 2220/2017](#)

**Ángel Puerta Arrúe**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

El Tribunal Supremo viene a reiterar en esta sentencia su jurisprudencia sobre el efecto interruptor de la prescripción de las actuaciones realizadas con posterioridad al vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, aplicándola igualmente al caso en que dicha actuación posterior está constituida por un acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras que devino ineficaz para el fin que perseguía por haber sido adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas.

Introduce, sin embargo, una exigencia más, respecto de la jurisprudencia anterior, para que las actuaciones posteriores interrumpan la prescripción, y es que la Administración declare expresamente la caducidad del procedimiento de inspección, exigencia obviamente errónea al no estar el procedimiento de inspección sujeto a caducidad.

El Tribunal Supremo debe, a nuestro juicio, no solo corregir en el futuro el error cometido, sino fijar de una vez por todas, conforme a su propia jurisprudencia, que, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, la interrupción de la prescripción por actuaciones posteriores solo puede producirse cuando sea la propia Inspección de los Tributos la que reconozca la superación de dicho plazo.

## 1. Supuesto de hecho

En los últimos años, el Tribunal Supremo (TS), interpretando el artículo 150.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), ha ido fijando su doctrina sobre la capacidad interruptora de la prescripción de las actuaciones realizadas con posterioridad al vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección. Pueden destacarse las Sentencias de 23 de mayo y 21 de junio de 2016, dictadas, respectivamente, en los recursos de casación números 789/2014 (NFJ063017) y 1591/2015 (NFJ063066). La doctrina que emanaba de dichas sentencias, a la que le dedicamos un trabajo anterior (Puerta Arrúe, 2017), era, en síntesis, que no cualquier diligencia o actuación posterior al vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector tenía capacidad para interrumpir de nuevo la prescripción, sino solo una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones y los conceptos y periodos a que alcanzarían las que en lo sucesivo fueran a realizarse. En las sentencias citadas, las actuaciones inspectoras posteriores al vencimiento del plazo máximo del procedimiento estaban constituidas por diligencias levantadas por la Inspección, concluyendo el TS que tal reanudación formal no se había producido por no haberse comunicado al obligado tributario los conceptos y periodos a los que alcanzarían las actuaciones sucesivas que habían de desarrollarse.

En la misma línea de las citadas sentencias, cabe mencionar también la de 23 de marzo de 2018 (rec. núm. 176/2017 –NFJ069946–), que se plantea igualmente el efecto interruptor de la prescripción de una diligencia posterior al fin del plazo del procedimiento inspector y que, transcribiendo parcialmente la de 21 de junio de 2016, concluye que:

[...] debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no «cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente» interrumpe la prescripción, sino solo aquellas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el proce-

dimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

Concluye el TS en esta Sentencia de 23 de marzo de 2018, al igual que en las anteriores, que la diligencia levantada por la Inspección no manifestó expresamente la reanudación de actuaciones ni informó al contribuyente sobre los conceptos y periodos a los que se extenderían las actuaciones subsiguientes.

Debemos mencionar también la Sentencia del TS de 12 de julio de 2017 (rec. núm. 1564/2016 –NFJ075573–). En este supuesto, la actuación posterior a la superación del plazo máximo del procedimiento inspector estaba constituida por un acta de disconformidad. Señala la sentencia que para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efecto interruptor de la prescripción deben cumplirse los siguientes requisitos: dictar un acuerdo formal de reanudación, poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efecto interruptor de la prescripción e indicar los objetos y periodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes. Concluye la sentencia que, a pesar de que en el acta se ponen de manifiesto el concepto y periodo comprobados, la misma no constituye un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubiera extinguido el efecto interruptor de la prescripción de las actuaciones realizadas con anterioridad ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar determinados ejercicios del concepto impositivo, por lo que el acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos para desplegar el efecto interruptor previsto en el artículo 150.2 a) de la LGT.

Pues bien, con estos antecedentes y algún otro en el mismo sentido, el Alto Tribunal ha dictado la Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 2220/2017 –NFJ074136–), objeto del presente comentario, en la que se plantea la eficacia interruptora de la prescripción de un acuerdo de ampliación de actuaciones que ha devenido ineficaz para dicho fin por haberse adoptado una vez expirado el plazo inicial de las mismas. Concretamente, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es, según la sentencia:

Determinar, en interpretación del artículo 150.2 a), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción originaria, si puede atribuirse al acto de ampliación de las actuaciones inspectoras, que devino ineficaz para el fin que perseguía por haber sido adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas, capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Debemos señalar como punto de partida que todas las sentencias mencionadas, incluida la que será objeto del presente análisis, conciernen a procedimientos de inspección ini-

ciados bajo la vigencia de la LGT, antes de su modificación por la Ley 34/2015. Y en todas ellas fue un órgano revisor, no la propia Inspección de los Tributos, quien determinó que se había superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

## 2. Doctrina del tribunal

La doctrina legal que fija la Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 2220/2017 –NFJ074136–) se contiene en su fundamento de derecho tercero, y es la siguiente:

[...] debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que el acto de ampliación de las actuaciones inspectoras, que devino ineficaz para el fin que perseguía por haber sido adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas, no tiene capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pero sí la tiene cuando, tras declararse expresamente la caducidad del procedimiento, dicho acuerdo ponga de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informe al obligado tributario, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

El TS se apoya, pues, en parte, en su jurisprudencia anterior para responder a la cuestión con interés casacional planteada; concretamente, transcribe parcialmente las citadas Sentencias de 21 de junio de 2016 (rec. núm. 1591/2015 –NFJ063066–) y de 23 de marzo de 2018 (rec. núm. 176/2017 –NFJ069946–).

## 3. Comentario crítico

No compartimos la doctrina que se extrae de la sentencia que ahora examinamos por las mismas razones que nos condujeron a rechazar en nuestro comentario anterior (Puerta Arrúe, 2017) los criterios de las sentencias allí analizadas y en los que se apoya la de 10 de julio de 2019. A dicho trabajo nos remitimos para evitar repeticiones innecesarias.

Pero el motivo de la presente colaboración no es tanto reiterar nuestras críticas a la jurisprudencia previamente establecida por el TS en su interpretación del artículo 150.2 a) de la LGT, sino poner de manifiesto los errores en que, a nuestro juicio, incurre la sentencia ahora examinada y llamar la atención sobre la conveniencia de que el TS se deje de circunloquios y fije de una vez por todas la conclusión que se deriva necesariamente de su doctrina sobre esta cuestión.

La sentencia reconoce la capacidad del acuerdo de ampliación de actuaciones adoptado fuera de plazo para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación cuando, tras declararse expresamente la caducidad del procedimiento, dicho acuerdo ponga de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento e informe al obligado tributario, de manera clara, precisa y completa, de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse posteriormente.

Llama la atención, en primer lugar, que la sentencia hable de declarar la caducidad del procedimiento cuando es bien sabido que el procedimiento de inspección no está sujeto a caducidad. En efecto, tal como señala el artículo 150.2 de la LGT en su redacción anterior a la Ley 34/2015:

La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación [...].

No cabe atribuir dicha referencia a la caducidad del procedimiento de inspección a un simple lapsus, como si la sentencia al exigir la declaración expresa de caducidad quisiera en realidad referirse a la simple declaración de que se ha superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección. Y es que la propia resolución jurisdiccional en su fundamento de derecho cuarto, una vez establecida la doctrina legal y al entrar a resolver las pretensiones del proceso, afirma literalmente: «A todo ello, esta Sala manifiesta que en el supuesto enjuiciado el procedimiento de inspección había caducado y, sin embargo, no se produjo una declaración expresa de caducidad por parte de la Administración».

Por si quedara alguna duda, la sentencia alude a lo dispuesto en el artículo 104.5 de la LGT, en cuya virtud, «producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones», haciendo notar que la declaración expresa de caducidad no es facultativa, sino obligatoria. Y concluye diciendo que:

Habiéndose producido la caducidad del procedimiento de inspección, como es el caso, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de volver a iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente, siempre que no haya mediado prescripción.

Consideramos preocupante, dicho sea con todos los respetos, que a estas alturas el TS cometa un error de semejante calado. Si ya en su momento, como apuntamos en nuestro trabajo anterior (Puerta Arrúe, 2017), nos pareció desafortunada la interpretación que hacía del artículo 150.2 a) de la LGT, pues entendíamos que dicho precepto identificaba dos de-

fectos procedimentales (interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras y superación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección), anudando a ellos idénticas consecuencias, esto es, la inexistencia de caducidad del procedimiento y la ausencia de interrupción de la prescripción de las actuaciones desarrolladas, pero contemplando dos soluciones distintas para cada uno de los defectos en cuanto a las condiciones para que se volviera a interrumpir la prescripción (reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado si lo que existió fue una interrupción injustificada por más de seis meses y realización de nuevas actuaciones con posterioridad si lo que ocurrió fue una superación del plazo máximo de duración del procedimiento), la afirmación en la sentencia que ahora comentamos de que el procedimiento de inspección caduca y de que, por ende, la Administración debe declarar expresamente tal caducidad nos deja ciertamente perplejos.

Al margen del error señalado, que esperemos sea corregido lo antes posible, consideramos que el TS ha perdido en esta sentencia una excelente oportunidad para perfilar una jurisprudencia que resulta, a nuestro juicio, manifiestamente timorata. Y es que el recurrente ofreció todos los argumentos –compartidos por el tribunal como reconoce la sentencia– para que esa tarea se hubiera realizado.

En efecto, la jurisprudencia sobre el artículo 150.2 a) de la LGT viene a señalar que, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, no cualquier actuación posterior enderezada a la regularización tributaria del contribuyente interrumpe la prescripción, sino solo aquella que ponga de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento e informe al contribuyente, de manera clara, precisa y completa, de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que en lo sucesivo van a realizarse.

¿Qué actuación puede ser esa capaz de interrumpir la prescripción cuando, como ocurre en todas las sentencias citadas anteriormente y en la que ahora nos ocupa, la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no es declarada por la propia Inspección, sino por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo o jurisdiccional? A nuestro juicio, ninguna, pues es imposible para la Administración mostrar una clara voluntad de reanudar un procedimiento que para ella no ha rebasado su plazo máximo de duración. Esa voluntad solo podría manifestarse cuando ella misma hubiese reconocido haberlo superado. Del mismo modo, resulta imposible que pueda informar al contribuyente de los nuevos conceptos y periodos a que se referirán las sucesivas actuaciones si, precisamente por entender que el plazo máximo no se ha superado, esos conceptos y periodos son los mismos que le fueron comunicados al inicio del procedimiento.

En nuestra opinión, la conclusión que debiera derivarse de la interpretación que hace el TS del artículo 150.2 a) de la LGT –interpretación que, insistimos, no compartimos– es que, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, la interrupción de la prescripción por actuaciones posteriores solo puede producirse cuando sea la propia Inspección de los Tributos la que reconozca la superación de dicho plazo. En lugar de fijar

con claridad tal doctrina, el TS ha optado por imponer a la Administración unas exigencias imposibles de cumplir, que, ciertamente, conducen al mismo resultado.

El recurrente argumentó en estos mismos términos afirmando que:

[...] el presupuesto de la reanudación formal de las actuaciones en el sentido a que viene refiriéndose la jurisprudencia ha de ser, sin duda alguna, la admisión por la propia Inspección de la superación o incumplimiento del plazo de duración [...]. En la medida en que por la Inspección no se considere haber incumplido el plazo de duración de las actuaciones no cabe hablar de «reanudación formal de las actuaciones». Y esto es lo que ocurre en el presente caso, en el que, se mire como se mire, no puede hablarse de «reanudación formal» de las actuaciones o actuación formal de «reanudación», puesto que la Inspección no consideró en ningún momento haber incumplido el plazo de duración.

Estos razonamientos del recurrente, que parecen plenamente aceptados por el TS a juzgar por la expresión «a todo ello» con la que, tras la transcripción de aquellos, la sentencia inicia la frase: «A todo ello, esta sala manifiesta que en el supuesto enjuiciado el procedimiento de inspección había caducado y, sin embargo, no se produjo una declaración expresa de caducidad por parte de la Administración», no condujeron, sin embargo, a que el tribunal perfilara con claridad su jurisprudencia en los términos que más arriba postulábamos, aunque, al exigir equivocadamente la declaración obligatoria y expresa de la caducidad, estuviera concluyendo lo mismo, pues, ciertamente, esa declaración solo podría hacerla la Administración cuando considerase que el plazo había sido superado, de manera que, si la constatación de tal circunstancia la hace un órgano revisor, es imposible que ninguna actuación posterior pueda interrumpir la prescripción, puesto que no existirá esa declaración expresa de caducidad a la que la Administración, según la sentencia, estaba obligada.

En definitiva, pues, en la sentencia que comentamos, el TS, lejos de perfilar y aclarar su jurisprudencia en la interpretación del artículo 150.2 a) de la LGT, afirmando de una vez por todas que, una vez rebasado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, la interrupción de la prescripción por actuaciones posteriores solo puede producirse cuando sea la propia Inspección de los Tributos la que reconozca la superación de dicho plazo, ha introducido de manera manifiestamente errónea un elemento perturbador más, como es la obligatoriedad de la Administración de declarar expresamente la caducidad del procedimiento de inspección para que las actuaciones posteriores a la superación del plazo puedan interrumpir la prescripción. Esta exigencia conduce al mismo resultado, pero por una puerta falsa, pues es indiscutible que el procedimiento de inspección no caduca.

## Referencia bibliográfica

Puerta Arrúe, Á. (2017). El Tribunal Supremo establece como doctrina que una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras la mera continuación de estas no interrumpe la pres-

cripción. Análisis de las SSTs de 23 de mayo y 21 de junio de 2016 (recs. núms. 789/2014 y 1591/2015). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 406, 147-152.