

# 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 PRESCRIPCIÓN

**Análisis de las SSTs de 23 de mayo y 21 de junio de 2016  
(recs. núms. 789/2014 y 1591/2015)**

**Ángel Puerta Arrúe**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

## EXTRACTO

El Tribunal Supremo establece como doctrina que una vez superado el plazo del procedimiento inspector no cualquier diligencia o actuación posterior tiene 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 alcanzarán las que en lo sucesivo vayan a realizarse.

Esta doctrina tiene gran trascendencia porque implica que, en la práctica generalidad de los casos, siempre que el incumplimiento del plazo del procedimiento inspector sea determinado por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo o jurisdiccional, ninguna actuación posterior a la fecha de superación del plazo tendrá capacidad para interrumpir de nuevo la prescripción, pues difícilmente el órgano inspector habrá reanudado formalmente unas actuaciones que él consideraba realizadas en plazo.

Esta doctrina ha llevado al Tribunal Económico-Administrativo Central a modificar su criterio anterior, lo que se ha producido en la Resolución de 5 de julio de 2016 (R. G. 35/2013).

---

## I. SUPUESTO DE HECHO DE LAS SENTENCIAS

En los últimos meses el Tribunal Supremo ha dictado varias sentencias que fijan ya su doctrina acerca de la capacidad interruptiva de la prescripción de las actuaciones inspectoras realizadas con posterioridad al vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, bajo la vigencia de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

Se trata de las Sentencias de 23 de mayo y de 21 de junio de 2016, dictadas, respectivamente, en los recursos de casación números 789/2014 (NFJ063017) y 1591/2015 (NFJ063066). Previamente se había iniciado el camino mediante la Sentencia de 12 de marzo de 2015 dictada en el recurso

de casación número 4074/2013 (NFJ064068), que hasta la publicación de las otras dos constituía una sentencia aislada, toda vez que las anteriores sobre esta materia se referían a procedimientos iniciados bajo la vigencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Como punto de partida ha de señalarse, por tanto, que todas las sentencias se refieren a procedimientos de inspección iniciados bajo la vigencia de la Ley 58/2003, General Tributaria, 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 de duración del procedimiento de inspección.

## II. DOCTRINA QUE SE EXTRAE DE LAS SENTENCIAS CITADAS

El artículo 150.2 a) de la LGT, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, disponía que «La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis 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, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

A tenor de este precepto, el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector determina que las actuaciones desarrolladas durante ese plazo no han interrumpido la prescripción respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, si bien dicha prescripción puede interrumpirse por determinadas actuaciones inspectoras posteriores.

Pues bien, el Tribunal Supremo interpreta el precepto anterior en el sentido de que no cualquier diligencia o actuación posterior al vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento tiene 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 alcanzarán las actuaciones que en lo sucesivo vayan a realizarse.

Así, la Sentencia de 23 de mayo de 2016 dice concretamente que el artículo 150 de la LGT «no consagra [...] que cualquier actuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento. Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario "los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse". Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción».

Por su parte, la de 31 de junio de 2016 señala que «El artículo 150.2 a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción. Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado [...] sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que "el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras».

Esta doctrina tiene una gran trascendencia porque implica que, en la práctica generalidad de los casos, siempre que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección sea determinado por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo o jurisdiccional, ninguna actuación posterior a la fecha en que se supere dicho plazo tendrá capacidad para interrumpir la prescripción, puesto que difícilmente la Inspección de los Tributos habrá reanudado formalmente unas actuaciones que ella consideraba realizadas dentro de plazo. Se adivina, pues, la importante repercusión de este criterio del Alto Tribunal respecto de los expedientes de inspección que se encuentran actualmente recurridos tanto en vía administrativa como jurisdiccional, que pueden verse abocados a la prescripción por tal motivo.

### III. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Con todo respeto al Tribunal Supremo, cuya postura constituye ciertamente jurisprudencia dada su reiteración, no compartimos sus conclusiones.

A nuestro juicio, la interpretación dada por el Tribunal Supremo es contraria a la literalidad del artículo 150.2 a) de la LGT.

Este precepto identifica dos defectos procedimentales (interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras y superación del plazo máximo de duración del proce-

dimiento de inspección) y anuda a ellos idénticas consecuencias: a) inexistencia de caducidad del procedimiento y b) ausencia de interrupción de la prescripción de las actuaciones desarrolladas.

Sin embargo, cuando se regula en el segundo párrafo del artículo 150.2 a) en qué condiciones podrá volver a interrumpirse la prescripción en los procedimientos en que se haya producido alguno de los dos vicios mencionados, se contemplan claramente soluciones distintas para cada uno de ellos, de forma que se entenderá interrumpida la prescripción nuevamente: a) con la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado si lo que existió fue una interrupción injustificada por más de seis meses y b) con la realización de nuevas actuaciones con posterioridad si lo que se produjo fue una superación del plazo de duración del procedimiento.

El precepto solo habla, pues, de reanudación de actuaciones en los casos en que ha existido una interrupción injustificada. Cuando lo que ha sucedido es un incumplimiento del plazo de duración del procedimiento se dice tan solo que la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones inspectoras con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

A partir de la literalidad del precepto resulta claro, por tanto, que el legislador ha querido dar soluciones dispares a los dos vicios señalados en cuanto al modo de volverse a interrumpir la prescripción. Conclusión que se refuerza aún más, si cabe, al utilizar el precepto la expresión «en ambos supuestos» cuando seguidamente señala que «en ambos supuestos [reanudación formal tras la interrupción injustificada y realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo], el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse», y que confirma plenamente el artículo 150.2 b) de la LGT que concede, por separado, el carácter de espontáneos tanto a los ingresos realizados por el contribuyente hasta la reanudación de actuaciones que habían sido interrumpidas injustificadamente, como a los realizados antes de la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento.

Por si quedara alguna duda, esta queda definitivamente despejada con la nueva regulación sobre este asunto dada por la Ley 34/2015. Esta ley ha suprimido la interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras. Pues bien, al regular el nuevo artículo 150.6 de la LGT las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento en los mismos términos que el anterior 150.2, establece a continuación que «la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1», lo que confirma que cuando el anterior artículo 150.2 exigía la reanudación formal de actuaciones solo se refería a la situación de interrupción injustificada por más de seis meses.

En nuestra opinión, por tanto, una vez superado el plazo legal del procedimiento, basta cualquier actuación inspectora para interrumpir la prescripción (siempre que cumpla los requisitos generales para ello), sin que sea necesaria, a diferencia de lo que se exige para la interrupción injustificada, ninguna comunicación formal de «reanudación de actuaciones». Y esto es aplicable tanto en los casos en que es la Inspección la que constata la superación del plazo como en aquellos en que lo hace un órgano revisor.

No se opone a esta conclusión lo señalado por el propio artículo cuando afirma que «en ambos supuestos, el obligado tributario *tendrá derecho* a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». Y es que, superado el plazo legal de duración del procedimiento, se traslada a este momento temporal lo que dispone el artículo 147.2 de la LGT al establecer que «los obligados tributarios *deben* ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas...», pero ahora se contempla como un derecho del obligado y no como una obligación de la Administración. Por tanto, no recae sobre esta la obligación de comunicar de oficio al obligado tributario los conceptos y periodos a que alcanzarán las actuaciones posteriores a la superación del plazo, de lo cual se infiere que dicha comunicación no constituye requisito para que esas actuaciones posteriores interrumpan la prescripción.

La postura que sostenemos ha sido la mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central hasta fechas recientes, antes de cambiar su criterio en acatamiento de la doctrina del Tribunal Supremo, lo cual ha tenido lugar en su Resolución de 5 de julio de 2016 (R. G. 35/2013 [NFJ063212]).

Respecto de la incidencia a futuro de esta doctrina del Tribunal Supremo, la Ley 34/2015 ha introducido cambios importantes en el artículo 150 de la LGT. Ya apuntamos también que suprimió la interrupción injustificada por más de seis meses. Sin embargo, las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento se mantienen igual que con el anterior artículo 150.2.

El nuevo artículo 150.6 a) de la LGT dispone:

«6. 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, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Resulta claro, a nuestro juicio, que una vez superado el plazo de duración del procedimiento la prescripción se interrumpirá por cualquier actuación posterior, sin que sea necesaria reanudación formal alguna de las actuaciones. Si con el anterior artículo 150.2 esta conclusión nos parecía obvia por las razones que expusimos, mucho más evidente se nos presenta ahora con el actual artículo 150.6 que ni siquiera menciona ya la reanudación formal de actuaciones.

Sin embargo, si se tiene presente que la norma sigue afirmando el derecho del obligado tributario a ser informado sobre los conceptos y periodos a que han de alcanzar las actuaciones y que el Tribunal Supremo ha interpretado este derecho respecto del anterior artículo 150.2 más como una obligación de la Administración de comunicar tal información de oficio que como un derecho del contribuyente a solicitarla, no sería de extrañar que el Alto Tribunal acabara exigiendo también, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, una reanudación formal de actuaciones para volver a interrumpir la prescripción tras el vencimiento del plazo.

Así, la Sentencia de 23 de mayo de 2016 dice concretamente que el artículo 150 de la LGT «no consagra [...] que cualquier actuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento. Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario "los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse". Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción».

Por su parte, la de 31 de junio de 2016 señala que «El artículo 150.2 a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción. Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado [...] sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que "el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras».

Esta doctrina tiene una gran trascendencia porque implica que, en la práctica generalidad de los casos, siempre que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección sea determinado por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo o jurisdiccional, ninguna actuación posterior a la fecha en que se supere dicho plazo tendrá capacidad para interrumpir la prescripción, puesto que difícilmente la Inspección de los Tributos habrá reanudado formalmente unas actuaciones que ella consideraba realizadas dentro de plazo. Se adivina, pues, la importante repercusión de este criterio del Alto Tribunal respecto de los expedientes de inspección que se encuentran actualmente recurridos tanto en vía administrativa como jurisdiccional, que pueden verse abocados a la prescripción por tal motivo.

### III. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Con todo respeto al Tribunal Supremo, cuya postura constituye ciertamente jurisprudencia dada su reiteración, no compartimos sus conclusiones.

A nuestro juicio, la interpretación dada por el Tribunal Supremo es contraria a la literalidad del artículo 150.2 a) de la LGT.

Este precepto identifica dos defectos procedimentales (interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras y superación del plazo máximo de duración del proce-

dimiento de inspección) y anuda a ellos idénticas consecuencias: a) inexistencia de caducidad del procedimiento y b) ausencia de interrupción de la prescripción de las actuaciones desarrolladas.

Sin embargo, cuando se regula en el segundo párrafo del artículo 150.2 a) en qué condiciones podrá volver a interrumpirse la prescripción en los procedimientos en que se haya producido alguno de los dos vicios mencionados, se contemplan claramente soluciones distintas para cada uno de ellos, de forma que se entenderá interrumpida la prescripción nuevamente: a) con la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado si lo que existió fue una interrupción injustificada por más de seis meses y b) con la realización de nuevas actuaciones con posterioridad si lo que se produjo fue una superación del plazo de duración del procedimiento.

El precepto solo habla, pues, de reanudación de actuaciones en los casos en que ha existido una interrupción injustificada. Cuando lo que ha sucedido es un incumplimiento del plazo de duración del procedimiento se dice tan solo que la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones inspectoras con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

A partir de la literalidad del precepto resulta claro, por tanto, que el legislador ha querido dar soluciones dispares a los dos vicios señalados en cuanto al modo de volverse a interrumpir la prescripción. Conclusión que se refuerza aún más, si cabe, al utilizar el precepto la expresión «en ambos supuestos» cuando seguidamente señala que «en ambos supuestos [reanudación formal tras la interrupción injustificada y realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo], el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse», y que confirma plenamente el artículo 150.2 b) de la LGT que concede, por separado, el carácter de espontáneos tanto a los ingresos realizados por el contribuyente hasta la reanudación de actuaciones que habían sido interrumpidas injustificadamente, como a los realizados antes de la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento.

Por si quedara alguna duda, esta queda definitivamente despejada con la nueva regulación sobre este asunto dada por la Ley 34/2015. Esta ley ha suprimido la interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras. Pues bien, al regular el nuevo artículo 150.6 de la LGT las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento en los mismos términos que el anterior 150.2, establece a continuación que «la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1», lo que confirma que cuando el anterior artículo 150.2 exigía la reanudación formal de actuaciones solo se refería a la situación de interrupción injustificada por más de seis meses.

En nuestra opinión, por tanto, una vez superado el plazo legal del procedimiento, basta cualquier actuación inspectora para interrumpir la prescripción (siempre que cumpla los requisitos generales para ello), sin que sea necesaria, a diferencia de lo que se exige para la interrupción injustificada, ninguna comunicación formal de «reanudación de actuaciones». Y esto es aplicable tanto en los casos en que es la Inspección la que constata la superación del plazo como en aquellos en que lo hace un órgano revisor.



No se opone a esta conclusión lo señalado por el propio artículo cuando afirma que «en ambos supuestos, el obligado tributario *tendrá derecho* a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». Y es que, superado el plazo legal de duración del procedimiento, se traslada a este momento temporal lo que dispone el artículo 147.2 de la LGT al establecer que «los obligados tributarios *deben* ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas...», pero ahora se contempla como un derecho del obligado y no como una obligación de la Administración. Por tanto, no recae sobre esta la obligación de comunicar de oficio al obligado tributario los conceptos y periodos a que alcanzarán las actuaciones posteriores a la superación del plazo, de lo cual se infiere que dicha comunicación no constituye requisito para que esas actuaciones posteriores interrumpan la prescripción.

La postura que sostenemos ha sido la mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central hasta fechas recientes, antes de cambiar su criterio en acatamiento de la doctrina del Tribunal Supremo, lo cual ha tenido lugar en su Resolución de 5 de julio de 2016 (R. G. 35/2013 [NFJ063212]).

Respecto de la incidencia a futuro de esta doctrina del Tribunal Supremo, la Ley 34/2015 ha introducido cambios importantes en el artículo 150 de la LGT. Ya apuntamos también que suprimió la interrupción injustificada por más de seis meses. Sin embargo, las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento se mantienen igual que con el anterior artículo 150.2.

El nuevo artículo 150.6 a) de la LGT dispone:

«6. 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, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Resulta claro, a nuestro juicio, que una vez superado el plazo de duración del procedimiento la prescripción se interrumpirá por cualquier actuación posterior, sin que sea necesaria reanudación formal alguna de las actuaciones. Si con el anterior artículo 150.2 esta conclusión nos parecía obvia por las razones que expusimos, mucho más evidente se nos presenta ahora con el actual artículo 150.6 que ni siquiera menciona ya la reanudación formal de actuaciones.

Sin embargo, si se tiene presente que la norma sigue afirmando el derecho del obligado tributario a ser informado sobre los conceptos y periodos a que han de alcanzar las actuaciones y que el Tribunal Supremo ha interpretado este derecho respecto del anterior artículo 150.2 más como una obligación de la Administración de comunicar tal información de oficio que como un derecho del contribuyente a solicitarla, no sería de extrañar que el Alto Tribunal acabara exigiendo también, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, una reanudación formal de actuaciones para volver a interrumpir la prescripción tras el vencimiento del plazo.