

LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR LA CONTINUACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS TRAS LA SUPERACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN REQUIERE UN ACTO FORMAL DE REANUDACIÓN

Análisis de la RTEAC de 5 de julio de 2016 (R. G. 35/2013)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la resolución que analizamos una cuestión sobre el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, a saber, la forma en la que deben reanudarse las actuaciones inspectoras una vez que se haya superado el plazo máximo de duración de las mismas.

Los hechos sobre los que tiene que pronunciarse el tribunal son, resumidamente, los que a continuación se exponen.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante personación de la Inspección en el domicilio del sujeto pasivo el día 22 de febrero de 2011. Las actuaciones concluyeron mediante la notificación de la liquidación producida el 24 de septiembre de 2012. Concurren en el procedimiento dilaciones no imputables a la Administración que suman 81 días, que deben excluirse del cómputo de la duración de las actuaciones de comprobación.

Adicionalmente, con fecha 18 de noviembre de 2011 fue notificada al contribuyente una comunicación, siendo la anterior actuación con este una diligencia de fecha 13 de abril de 2011, en la que la Inspección reconocía la existencia de una interrupción no justificada con una duración superior a seis meses y en la que se comunica la reanudación formal del procedimiento.

En la liquidación se hace constar que las actuaciones habían tenido una duración superior al plazo máximo de doce meses previsto legalmente, siendo la primera actuación realizada con conocimiento formal del obligado tras la superación del plazo la puesta de manifiesto para la apertura del trámite de alegaciones, notificada al obligado tributario el 13 de junio de 2012, considerando la Inspección, en aplicación del artículo 150.2 de la Ley General Tributaria (LGT), que la misma constituía la primera actuación interruptiva de la prescripción. A la vista que el objeto de la regularización era el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008, y que el día de inicio del cómputo del plazo de prescripción era el último del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente, que finalizaron respectivamente los días 25 de julio de 2008 y 25 de julio de 2009, se considera que no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho concepto y periodos de liquidación.

El contribuyente somete al tribunal una petición de reconocimiento de la prescripción ganada, ya que, a su juicio, debió dictarse un acuerdo formal de reanudación de actuaciones una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, sin que sea bastante la realización de una actuación con conocimiento formal del obligado tributario en la que no se indiquen los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse tras dicha superación del plazo.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. LA DOCTRINA DEL TEAC RELATIVA A LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN TRAS LA SUPERACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES

Comienza constatando la existencia de una doctrina continuada del mismo que declaraba que no es requisito necesario para la interrupción del plazo de prescripción tras la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones la existencia de un acuerdo formal de reanudación de las actuaciones.

Las razones en las que se apoyaba tal doctrina eran, fundamentalmente, una interpretación literal del precepto y otra teleológica.

Constata el tribunal que el literal del segundo párrafo del artículo 150.2 a) de la LGT no deja dudas al afirmar que «[...] se entenderá interrumpida la prescripción por la [...] realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo».

Entiende que no es óbice a ello la deficiente técnica del legislador que contempla en el mismo precepto dos circunstancias perfectamente diferenciadas, la superación del plazo máximo de doce meses para la finalización de las actuaciones inspectoras y la interrupción no justificada por un periodo superior a seis meses, estableciendo a continuación de forma conjunta las consecuencias de cualquiera de ellas: no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas y los ingresos efectuados se considerarán ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, estableciendo una suerte de identificación entre ambos vicios.

No obstante, continúa el TEAC, en el párrafo segundo del artículo 150.2 a) se llena un vacío que existía en la normativa previa a la LGT regulando expresamente en qué condiciones podrá volver a interrumpirse la prescripción en los procedimientos en los que se haya producido alguno de los vicios referidos, lo que esta vez no se realiza conjuntamente, sino individualizadamente: se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada (lo que se refiere, evidentemente, al supuesto de interrupción injustificada) o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo (lo que se refiere a la superación del plazo máximo para dictar liquidación).

Constata el tribunal que, en ambos supuestos, se añade que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

A partir de esta lectura detallada del precepto, el TEAC manifiesta cuál es la interpretación literal de lo que hemos reflejado. Constata que la reanudación formal se ha previsto, exclusivamente, para los supuestos de interrupción injustificada, mientras que en el caso de superación del plazo máximo se prevé que sea cualquier actuación, aun sin comunicación formal de la continuación, la que interrumpa la prescripción.

Entiende además que no altera esta circunstancia la previsión relativa al derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse, pues no se configura como una obligación de la Administración (como ocurre en el caso de la comunicación del alcance al inicio de los procedimientos de comprobación, ya sea un procedimiento de comprobación e investigación, ya sea de comprobación limitada o de verificación de datos), sino como un derecho del obligado.

En cuanto a la interpretación teleológica, entiende el tribunal que dicho precepto no puede ser entendido de otra forma, ya que a diferencia de la interrupción injustificada, que es eminentemente objetiva, la superación del plazo es una cuestión que, en no pocas ocasiones, resulta muy compleja y que, ni siquiera, resulta reconocida por la propia Inspección sino por los órganos revisores, económico-administrativos o judiciales, por ejemplo, como consecuencia de apreciar que determinados hechos considerados como dilación por la Inspección no lo son, lo que impide de toda forma constatar la superación del plazo máximo para dictar resolución, haciendo imposible que la Inspección informara al obligado del nuevo alcance de las actuaciones, cuando en su opinión el plazo no se ha superado.

Lo contrario supondría que, cuando se apreciara por un órgano revisor la superación del plazo máximo para finalizar las actuaciones inspectoras, el legislador hubiera dispuesto que, en la práctica, ninguna actuación inspectora posterior a dicho vencimiento tuviese virtualidad para interrumpir la prescripción, ya que si la Inspección consideraba que el plazo no se había superado, es obvio que no iba a «reanudar actuaciones» comunicando al obligado la superación del plazo y el nuevo alcance.

Añade también que la exigencia de esta comunicación alteraría la estructura general del procedimiento inspector, al obligar a anticipar una parte de la resolución de fondo (llegando incluso a declarar la prescripción de una parte de los ejercicios por los que se inició) a un momento previo a la finalización de su instrucción, encomendando además tal finalización al actuario que desarrolla el procedimiento y no al inspector-jefe al que compete dictar los actos finalizadores del procedimiento.

Concluye además el TEAC que con este criterio no se aprecia ninguna merma significativa de las posibilidades de defensa del contribuyente, ya que sus posibilidades de determinación de momento en el que concluyó el plazo máximo de duración del procedimiento y, por tanto, de sus efectos, entre los que está la posible prescripción de alguno, o de todos, los ejercicios comprobados, permanecen intactas, y se podrán hacer valer al alegar, ante la propia Inspección o ante los órganos de revisión, frente al acuerdo de liquidación.

2.2. LA INEXISTENCIA DE JURISPRUDENCIA REITERADA PREVIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Consciente el TEAC de que el Tribunal Supremo (TS) había dictado la Sentencia de 12 de marzo de 2015 [rec. núm. 4074/2013 (NFJ064068)], a la que después nos referiremos, y cuyo contenido resulta claramente contrario a la doctrina a la que hemos hecho referencia en el apartado anterior, hace un análisis de los precedentes existentes para acabar concluyendo que no existía jurisprudencia reiterada que se opusiera a la doctrina del TEAC.

Destaca que existían varios pronunciamientos referidos a la normativa previa a la LGT. Las SSTS de 7 de diciembre de 2012 [rec. núm. 4728/2009 (NFJ064074)] y de 28 de septiembre de 2012 [rec. núm. 4728/2009 (NFJ049180)] en las que se considera que la superación del plazo legal de duración del procedimiento, advertida por el órgano revisor, no requiere de una «reanudación formal de actuaciones» para interrumpir la prescripción con posterioridad al vencimiento del plazo legal, sino que se limitan a analizar si han existido actuaciones posteriores.

Otras sentencias [SSTS de 18 de diciembre de 2013, rec. núm. 4532/2011 (NFJ053198); de 6 de marzo de 2014, rec. núm. 6287/2011 (NFJ053966), y de 13 de junio de 2014, rec. núm. 848/2012 (NFJ064071)] en las que el citado tribunal negó el efecto interruptivo de la prescripción, una vez superado el plazo máximo del procedimiento, a la mera continuación de las actuaciones inspectoras.

Ya referida a la LGT 58/2003 se dictó la Sentencia de 12 de marzo de 2015 [rec. núm. 4074/2013 (NFJ064068)] en la que el Alto Tribunal estipuló la exigencia de un acto formal de reanudación de las actuaciones para considerar interrumpida la prescripción. Aunque como se trataba de una sola sentencia, entendía el TEAC que la jurisprudencia no podía considerarse reiterada. Así se recoge en el fundamento jurídico quinto de la citada sentencia:

«Pues bien, en la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4532/2011), en supuesto bajo la vigencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 31 quater del Reglamento de Inspección de 1986 –añadido por Real Decreto 136/2000–, se dejó sentado el criterio de que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tenía la capacidad interruptiva que defendía la Administración del Estado, teniéndola, en cambio una actuación formal de la Inspección, tras el transcurso del plazo de doce meses, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de actuaciones.

Esta interpretación, después recogida en la Sentencia de 6 de marzo de 2014 (recurso de casación 6287/2011), ha de mantenerse a la luz del artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues según dicho precepto, el incumplimiento del plazo de doce o veinticuatro meses (previsto en el apartado 1) no determina la caducidad del procedimiento "que continuará hasta su terminación", pero con la particularidad de que no se entenderá interrumpida la prescripción, si bien sí se producirá la interrupción mediante reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Esta inexistencia de jurisprudencia reiterada previa determinó que, aun conociendo la existencia de la mencionada Sentencia del TS de 12 de marzo de 2015 (NFJ064068), el TEAC siguiera manteniendo el criterio al que nos hemos referido en el apartado anterior en resoluciones posteriores, tales como la de 2 de junio de 2015, R. G. 6254/2011, que se cita en la propia resolución que estamos comentando.

2.3. LA REITERACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Constata el TEAC que el TS ha reiterado su jurisprudencia en Sentencias de 3 de mayo de 2016 (rec. núm. 240/2014), de 23 de mayo de 2016 [rec. núm. 789/2014 (NFJ063017)] y de 21 de junio de 2016 [rec. núm. 1591/2015 (NFJ063066)].

Afirma el TS en la Sentencia de 23 de mayo de 2016 [rec. núm. 789/2014 (NFJ063017)] lo siguiente:

«Segundo. Motivos de casación.

[...]

Esta representación del Estado tiene interés en defender que una vez excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones, no es la liquidación el único acto posterior que puede tener efectos interruptivos, sino también que, de acuerdo con el art. 150.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, aplicable "ratione temporis", las actuaciones posteriores al exceso del plazo, aunque no sean la liquidación final, también tienen el efecto de interrumpir.

[...]

Tercero. Decisión de la Sala.

Es manifiesta la necesidad de desestimar el recurso de casación interpuesto.

Las diligencias invocadas por el Abogado del Estado no reúnen los requisitos que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), exige para que el efecto interruptivo de la prescripción vuelva a ponerse en marcha.

El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación 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 comunicase al destinatario "los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse". Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción.

[...]».

Señala por su parte la Sentencia de 21 de junio de 2016 [rec. núm. 1591/2015 (NFJ063066)] en su fundamento jurídico segundo:

«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, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado –2005–], 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».

2.4. FALLO DEL TEAC

Concluye el tribunal que, por acatamiento al criterio jurisprudencial reiterado, no habiéndose producido la «reanudación formal» tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, se debe estar, como hito interruptivo de la prescripción, a la notificación del acuerdo de liquidación. En consecuencia, como a dicha fecha había transcurrido en exceso el plazo de prescripción de cuatro años a contar desde la fecha final del plazo de presentación de la autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, se declara prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio, pero no así el ejercicio 2008, ya que la liquidación interrumpió el plazo de prescripción.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Es cuestión clara que el plazo de duración de las actuaciones ha sido una fuente constante de conflictos entre la Administración y el administrado. Tampoco descubrimos nada nuevo si afirmamos que la construcción de las garantías sobre el plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios en general y de las actuaciones inspectoras en particular ha ido avanzando «a golpe» de sentencias. La reacción habitual hasta el momento ha sido confiada al legislador, que ha ido modificando los preceptos normativos tratando de acotar las vías de escape que ofrece el procedimiento a los administrados que han sido objeto de comprobaciones.

No ha sido una excepción la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, que aunque ha entrado a regular la duración del procedimiento (acotando las siempre problemáticas dilaciones) ha mantenido, precisamente, la misma regla cuya aplicación se examina en esta sentencia. Así manifiesta el segundo párrafo de la letra a) del artículo 150.6 de la LGT: «La prescrip-

ción 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». Por ello, esta dista de ser una cuestión cerrada.

La primera cuestión que cabe plantear es cuál es el alcance real de la resolución que analizamos. En la medida en que, tal y como hemos visto, la misma se limita a constatar la existencia de una doctrina previa del TS, a cuyo acatamiento se somete, podríamos considerar que carece de relevancia práctica. Ahora bien, el hecho de que el TEAC reciba la jurisprudencia del TS (como, por otra parte, siempre hace) supone que se despliegue el efecto vinculante previsto para la doctrina de este órgano administrativo en el artículo 239.8 de la LGT: «La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta ley». Por otra parte, triste es afirmarlo, en muchas ocasiones tienen mayor difusión los pronunciamientos del TEAC que las sentencias del TS, por lo que sin duda esta resolución, que se limita a recibir una jurisprudencia consolidada, ha servido y servirá para dar mayor alcance a este importante criterio. Aunque no fuera más, el hecho de que por las razones expuestas se pongan fin a pleitos en vía administrativa, aplicando la solución debida como consecuencia de este pronunciamiento, sería causa bastante para destacar la resolución.

El segundo punto que conviene analizar es el alcance que tiene este pronunciamiento en relación con la constatación de la superación del plazo. El TEAC razonaba que en aquellos supuestos en los que la Inspección constataba que se había producido la superación del plazo, hubiera podido exigirse la comunicación formal de la reanudación de las actuaciones inspectoras, pero que, desde luego, resultaba imposible que se exigiera tal comunicación formal de la reanudación de las actuaciones cuando era un órgano revisor el que apreciaba que se había producido tal superación del plazo. Añadía el tribunal que en estos casos sería tanto como negar eficacia interruptiva de la prescripción a todos los actos posteriores a la superación del plazo (y a los anteriores por el propio tenor literal del art. 150 LGT), sin tal comunicación formal. Pues bien, con la recepción de la jurisprudencia del TS cabe afirmar que tal comunicación formal de reanudación de las actuaciones es preceptiva, tanto si se trata de supuestos en los que la superación del plazo se ha apreciado por la propia Inspección como si el que lo estima es el órgano revisor, y todas las actuaciones posteriores pierden virtualidad interruptiva de la prescripción. La consecuencia lógica de todo ello es que cuando un pronunciamiento en vía de revisión estime que se ha superado el plazo máximo para dictar resolución por cualquier causa que no fue apreciada por la Inspección, todas las actuaciones posteriores, en ausencia de la comunicación formal, pierden eficacia interruptiva de la prescripción.

El punto más reseñable, con todo, de la resolución es el momento en el que se entiende nuevamente interrumpida la prescripción sin la existencia de la comunicación formal de reanudación

de las actuaciones. La resolución del TEAC lo fija en el día en el que se notifique la liquidación (o, al menos, según resulta del art. 104 LGT, el día en el que se produzca el primer intento válido de notificación de aquella); ahora bien, no puede dejar de destacarse que en el presente caso, en la liquidación, se constataba la superación del plazo máximo para dictar resolución y, aunque erróneamente, a la luz de la jurisprudencia, considerara que la siguiente actuación realizada tras la superación del plazo, sin comunicación formal, interrumpía la prescripción, en la liquidación se incluían, al menos aparentemente, las formalidades necesarias para la comunicación de reanudación.

Ahora bien, resulta altamente discutible si las liquidaciones en las que no se haya constatado la superación del plazo máximo para dictar resolución pueden, por sí mismas, ser el primer acto interruptivo de la prescripción.

Desde luego, puede parecer absurdo hablar de prescripción del derecho a liquidar [recuérdese que lo que se extingue por prescripción son las acciones, entre ellas, el derecho a liquidar, según establece el art. 66 a) LGT] cuando ya se ha ejercitado el citado derecho y se ha producido el resultado propio de su ejercicio, mediante la práctica de la liquidación; pero no es menos cierto que existe una doctrina y jurisprudencia consolidadas que confirman la extinción por prescripción del derecho a liquidar en un momento muy posterior al de su ejercicio mediante la práctica de la liquidación. Así, se estima que prescribe el derecho a liquidar en el caso de procedimientos de revisión (recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas) en los que la Administración ha permanecido inactiva durante un periodo de cuatro años en la sustanciación de tales procedimientos, siempre que no haya actos interruptivos de la prescripción. Por consiguiente, el mismo hecho de que se haya producido la liquidación no sería bastante para afirmar que la misma tiene eficacia interruptiva de la prescripción.

Tampoco si consideramos la exigencia de una reanudación formal informando del alcance de las actuaciones y comparamos esta con el contenido típico de la liquidación, el resultado se aprecia claro. Desde luego, aunque las liquidaciones incluyen los periodos objeto de liquidación, en los casos en los que la superación del plazo máximo se apreciara por el órgano revisor, la liquidación tendría como alcance el de la comunicación inicial (o, en su caso, el alcance ampliado) y no el que resultara de la reanudación de las actuaciones. En este punto, cabe además añadir que la liquidación, por sí misma, no convalida ni sana nada del procedimiento previo, por lo que es lógico pensar que si el procedimiento seguido ha incurrido en un vicio que determina que las actuaciones, tras la comunicación de inicio y la superación del plazo, no interrumpan la prescripción, tampoco puedan interrumpirse estas por la liquidación que persiste en el vicio. Esta conclusión, aunque a nuestro juicio y desde un punto de vista estrictamente doctrinal pueda parecer la más correcta, resultaría devastadora, como señalaba el TEAC al exponer su doctrina, ya que el órgano revisor que apreciara superado el plazo debería considerar que las actuaciones no se han reanudado formalmente hasta el momento en el que estuviera dictando la resolución del procedimiento revisor, lo que sería determinante de multitud de prescripciones.

Esta, con mucho la más interesante de las consecuencias, debe quedar pendiente hasta el desarrollo posterior de la jurisprudencia.