

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de enero de 2018, rec. 3234/2016

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

Procedimiento de inspección. Prescripción. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.

A los efectos del cómputo del plazo de 6 meses de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras, los intentos de notificación llevados a cabo por la Administración deben tener eficacia en el sentido de impedir que se considere producida dicha paralización, aunque se trate de intentos de notificación que no llegaron a conocimiento del obligado tributario.

A este respecto, el Tribunal señala la distinción entre las dos situaciones reguladas en el artículo 150.2 de la LGT: Por un lado, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por ausencia de actuación de la Administración durante 6 meses y, por otro, la reanudación de las actuaciones tras dicha circunstancia. Pues bien, para que estas últimas produzcan efectos interruptivo de la prescripción, la norma requiere que se trate de actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario, no exigiéndose dicho “conocimiento formal” para las primeras.

Fundamentos de derecho

(...)

SÉPTIMO.- Como puede apreciarse, en definitiva, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón aquí cuestionada, la resolución del TEAR que confirma y la representación de Promociones Zaracosta, S.L., con fundamento en la dicción del art. 150.2 LGT, vienen a asimilar los requisitos para el cese de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras con los de la interrupción de la prescripción: la ejecución de actos con conocimiento formal del interesado.

La mera lectura del citado art. 150.2 LGT, sin embargo, pone de manifiesto que el precepto establece tres previsiones. En primer lugar, que existirá una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en aquellos supuestos en los que (i) no se haya realizado “actuación alguna” durante el plazo de 6 meses (ii) por “causas no imputables al obligado tributario”. En segundo lugar, que cuando se produzca en ese lapso temporal esa ausencia de toda actuación administrativa por causas ajenas al contribuyente, «[n]o se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada». Y, en tercer lugar, que, una vez producida la interrupción injustificada por la causa prevista en la Ley, esto es, el transcurso de 6 meses sin ninguna actuación de la Administración por exclusiva responsabilidad de ésta, se entenderá «interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada».

El precepto, pues, establece, en el seno del procedimiento inspector, un supuesto de hecho (la interrupción injustificada de actuaciones), un efecto anudado al mismo (las actuaciones producidas hasta la interrupción injustificada no interrumpen la prescripción), y el modo de detener, eventualmente (si no se ha producido ya la prescripción) ese efecto (tras la interrupción injustificada, reanudar las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario).

Lógicamente, lo primero que debemos determinar es qué circunstancias producen el presupuesto de hecho.

La norma requiere que la Administración no haya realizado “actuación alguna” durante el plazo de 6 meses por causas no atribuibles al obligado tributario. Y pusimos de relieve en nuestra sentencia de 23 de febrero de 2012 que de lo que se trata es de acreditar «que la Administración no permaneció inactiva». Pues bien, sin necesidad de hacer ahora más precisiones, parece evidente que, para evitar la existencia de interrupción injustificada, el art. 150.2 LGT está reclamando actuaciones encaminadas efectivamente a hacer avanzar el procedimiento inspector (respecto de los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación e investigación), válidas (esto es, llevadas a cabo conforme a Derecho) y que consten en el expediente.

Sin embargo, dicho precepto no exige que la actuación administrativa sea realizada con conocimiento formal del interesado. Tampoco el art. 184.6 del RD 1065/2007, que señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 LGT se iniciará de nuevo por la realización de «cualquier actuación» respecto de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento.

Ni ese requisito se reclama, ni en la norma legal ni en la reglamentaria, para evitar la interrupción injustificada de actuaciones, ni resulta congruente con la regulación de determinadas actuaciones inspectoras, como los requerimientos de información a terceros, para las que no se exige comunicación previa al obligado tributario (art. 57.1 RD 1065/2007).

A este respecto, hay que diferenciar entre las actuaciones susceptibles de evitar la interrupción injustificada del procedimiento y aquellas otras que resultan eficaces para interrumpir la prescripción. Así, mientras que para el primer cometido el art. 150.2 LGT únicamente reclama cualquier actuación (obviamente, con los requisitos antes enunciados), para el segundo, el apartado a) del mencionado precepto exige una actuación realizada con conocimiento formal del interesado, lo que cohonesta perfectamente con el art. 68.1 LGT, que establece que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe por «cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria».

Dicho de otro modo, el art. 150.2 LGT regula los efectos de dos situaciones diferentes que son consecutivas en el tiempo. Por un lado, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras porque la Administración no ha practicado, durante más de 6 meses, actuación alguna, lo que determina que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada. Y, por otro lado, una vez producida la interrupción injustificada, con los efectos que lleva aparejada, la reanudación de las actuaciones tras dicha circunstancia, reanudación que, para que produzca los efectos interruptivos de la prescripción desaparecidos con la interrupción injustificada, debe producirse mediante actuaciones realizadas con conocimiento formal del interesado [sentencias de este Tribunal de 1 de septiembre de 2017 (rec. cas. núm. 1486/2016), FD Quinto; de 24 de marzo de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 231/2016), FD Quinto; y las que en ellas se citan].

La tesis de la sentencia impugnada y de la representación de Promociones Zaracosta, S.L., viene a situar el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento a que se refiere el art. 150.2 LGT en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado. Pero, como acertadamente expresa la resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, citada por la recurrente, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (R.G. 919/2016), la letra a) de ese artículo «no está fijando la fecha final o *dies ad quem* de la paralización de un procedimiento, sino el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación de actuaciones tras la paralización injustificada» (FD Quinto).

(...)