

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de abril de 2013, rec. 3369/2012

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras en caso de retroacción de actuaciones.

Recurso de casación para la unificación de doctrina. La contravención del art. 150 LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar

Fundamentos de derecho

TERCERO. En el caso que nos ocupa el recurrente solicita, como consecuencia de haberse rebasado los plazos a que se refiere el artículo 150.5 de la LGT 58/2003, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar...

Dice así este precepto:

“Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución”.

Como subraya la doctrina más solvente, la norma del primer párrafo del artículo 150.5 resulta lógica, pues si una resolución judicial o administrativa anula la liquidación y ordena reponer actuaciones, o simplemente permite hacerlo, no tiene sentido que las nuevas actuaciones administrativas puedan agotar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, fijado desde la Ley 1/1998 en 12 meses. Lo lógico es que las nuevas actuaciones finalicen en el periodo que resta de dicho plazo y esto es precisamente lo que ordena el artículo 150.5, si bien estableciendo que, como mínimo, la Agencia Tributaria dispone de seis meses para dictar la nueva liquidación, en sustitución de la anulada...

En relación al alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, la solución adoptada por la Ley General Tributaria de 2003 es la de considerar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución han de calificarse como actuaciones inspectoras y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican.

Entendemos que el artículo 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de

reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente...

Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos.

El apartado 5 del artículo 150 de la LGT debe ponerse en relación con el apartado 2 del propio precepto:

"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 de 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"...

Se está, por tanto, ante unas actuaciones inspectoras bajo la modalidad de retroacción de actuaciones e incoadas bajo la vigencia del artículo 150.5 LGT (F. de D. Duodécimo).

Lo dicho lleva a que a los actos de ejecución se les aplique el artículo 70.2.2º [sic] del Reglamento de Revisión, luego no forman parte del procedimiento del que procede el acto en su día impugnado, aquí el que finalizó con las liquidaciones de 4 de septiembre de 1996; y, por otro, las actuaciones inspectoras de ejecución de las que trae su causa las nuevas liquidaciones impugnadas como actos originarios, debieron concluirse no en el plazo de doce meses --no se trata de una reposición total-- sino de seis meses (art. 150.5 LGT). Este plazo se cuenta "desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución",...

Lo ordinario es que cuando se dicta la resolución o la sentencia se haya rebasado el plazo sustantivo de prescripción de la deuda tributaria, luego la retroacción de actuaciones ex artículo 150.5 LGT acabará con un acto posterior al dies ad quem de tal plazo. Por tanto, de sobrepasarse el plazo procedimental del artículo 150.5 LGT, para coherencia esas previsiones con el artículo 150.2.a) en relación con el artículo 68.6 [sic] del Reglamento de Revisión, caben plantearse varias posibilidades. Una, como son nuevas actuaciones, que a partir de ese momento se compute un nuevo plazo de prescripción de cuatro años; dos, que por tratarse de actuaciones retrotraídas, se esté a las normas

reguladoras del procedimiento originario, anterior a la Ley 1/1998, luego sin plazo de conclusión; y tres, que por ser actuaciones retrotraídas, la nueva liquidación tardía será válida si se dicta dentro del plazo que restaría para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario (F. de D. Decimosexto).

La primera posibilidad se rechaza pues del artículo 150.5 no se deduce un nuevo procedimiento, sino unas actuaciones ciertamente distintas de las originarias pero que se desarrollan dentro de la lógica de una retroacción. La segunda choca con la aplicación de la LGT y del Reglamento de revisión vigentes al tiempo de ordenarse la ejecución. La tercera es la que se sostiene y en este caso se parte de que el derecho de la Administración para liquidar era de cinco años...

En efecto, dijimos en la meritada sentencia de 24 de junio de 2011 que “al carácter de actuaciones inspectoras de las de ejecución cuando se decreta la retroacción, debe añadirse que la remisión del apartado 5 del artículo 150 de la Ley General Tributaria al apartado 1 del mismo supone la necesidad de que ello se haga en el plazo que reste o en el de seis meses si aquél fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses. No tendría sentido considerar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración”.

La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar.

