



Roj: **STS 1074/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:1074**

Id Cendoj: **28079130022018100105**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/03/2018**

Nº de Recurso: **176/2017**

Nº de Resolución: **521/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 521/2018

Fecha de sentencia: 23/03/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 176/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/03/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 176/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 521/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 23 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 176/2017, interpuesto por COVISA (CONSTRUCCIONES OBRAS Y VIALES, S.A.) contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 16 de noviembre de 2016, rec. 15802/2015, interpuesto por Construcciones Obras y Viales S.A. (COVISA), representada por el procurador don Marcial Puga Gómez dirigido por el letrado don Luis Francisco Roson Ferreiro, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de septiembre de 2015 contra Acuerdos de la Jefa de la Oficina Técnica en relación al IVA 2007-2008-2009 y 2010 y sanción 2009- 2010.

Es parte la Administración demandada la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

« FALLO. Esta sala ha decidido:

1.- *Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Construcciones, Obras y Viales, SA" contra el acuerdo dictado con fecha 17 de septiembre de 2015 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico administrativa 36/1941/13 y acumuladas (...).*

2.- *Imponer a la demandante las costas procesales en la cuantía máxima de hasta mil quinientos euros por honorarios de letrada/o».*

SEGUNDO.- Con fecha 22 de mayo del 2017 la recurrente interpone recurso de casación contra la referida sentencia y termina suplicando se estime el recurso.

TERCERO.- Auto de admisión: delimitación del objeto del recurso.

El presente recurso de casación fue admitido por Auto de la Sección 1ª de 29 de marzo de 2017, que delimita su objeto en los siguientes términos:

« Cuarto.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar, en interpretación del artículo 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.»

CUARTO.- Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.

La resolución del TEAR de Galicia de 17-9-15 señalaba que " finalizado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector el 6-8-2012, existe una nueva actuación tras esa fecha, concretamente la recogida en diligencia de 5-9-2012, que tiene efectos interruptivos de la prescripción respecto del resto de periodos comprobados", es decir, interrumpía la prescripción de aquellos periodos posteriores al mes de abril de 2008, que es el último periodo que el propio TEAR declaraba prescrito.

La sentencia de instancia ratifica el pronunciamiento del TEAR en este punto. Así, en el fundamento segundo expone los criterios que la Sala a quo ha venido sosteniendo en la materia, para concluir:

« Trasladando al caso que nos ocupa las consideraciones hasta ahora expuestas, resulta que la primera diligencia que se practicó una vez finalizado el plazo de duración del procedimiento inspector lleva fecha de 5 de septiembre de 2012. En ella se documentan, según se reseña en su parte inicial, <<hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente a efectos de comprobación general del IS, IVA correspondientes a los periodos impositivos de 2007 a 2010 y retenciones a cuenta rendimientos del trabajo/profesional>>, concretamente, se aporta documentación requerida en correo de 5 de julio de 2012 y diligencia de 8 de junio, la relativa a las cuentas NUM000 y NUM001 para que se analice en las oficinas de inspección, fichas de amortización de los elementos amortizados, los contratos y certificaciones de obra solicitados en el punto 4 de la diligencia de 8/6/2012, además se consigna que la entidad autoriza a la inspección la entrada en su domicilio



fiscal para realizar la actuación e informa del carácter público de la misma así como de que hace prueba de su contenido y que se incorporará al expediente. No cabe calificar, a la vista de su contenido, dicha documentación como diligencia argucia pues la documentación aportada sí era necesaria para continuar las actuaciones de investigación que se estaba llevando a cabo, con independencia de la trascendencia que finalmente tuvieran en la liquidación practicada. Goza, pues, esta diligencia de efectos interruptivos de la prescripción y ello, aunque no se hubiere informado al contribuyente del periodo y conceptos prescritos ni formalmente que con esta se reanudaban unas actuaciones que superaron el plazo de duración. Por todo ello, el motivo de impugnación basado en la prescripción de la acción para liquidar y sancionar ha de decaer.»

QUINTO. - Infracciones alegadas por el recurrente y oposición al recurso.

2.1 Alegaciones del recurrente.

El recurrente afirma que la sentencia de instancia ha infringido el art. 150.2 LGT en la interpretación que resulta de la jurisprudencia, según la cual, la superación del plazo de 12 meses tiene como consecuencia la no interrupción de la prescripción, exigiendo para que se interrumpa de nuevo una actuación formal con conocimiento del administrado que expresamente retome las actuaciones e indique la superación del plazo y los periodos y conceptos respecto a los que se retoman las actuaciones.

En apoyo de sus alegaciones cita las sentencias del Tribunal Supremo de 18-12-2013, rec. cas. 4532/2011 ; 6-3-2014, rec. cas. 6287/2011 ; 21-5-2015, rec. cas. 2167/2013 ; 23-5-16, rec. cas. 789/2014 y 21-6-2016, rec. cas. 1591/2015 .

2.2 Oposición al recurso por parte del Abogado del Estado.

a) El art. 150.2 LGT distingue dos supuestos distintos a efectos interruptivos de la prescripción.

a. El primer supuesto se refiere al caso de interrupción injustificada de las actuaciones por un periodo superior a seis meses: en este caso, la prescripción se interrumpe por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario.

b. El segundo supuesto es el que afecta al incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: en este caso, la prescripción se interrumpe por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo.

b) El art. 150.2 LGT confiere al obligado tributario el derecho a que, en caso de reanudación formal o realización de actuaciones con posterioridad al plazo máximo de duración, se le informe sobre " los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse." Este requisito se entiende cumplido en las diligencias que expresan, como es el caso, los conceptos y periodos abarcados por las actuaciones.

c) No cualquier actuación realizada con posterioridad a la finalización del plazo de duración interrumpe la prescripción. Debe tratarse de una actuación tendencialmente orientada a la efectiva comprobación de la situación tributaria del obligado, de manera que quedan excluidas las denominadas "diligencias argucia", y

d) Esta interpretación garantiza la conservación de las actuaciones desarrolladas de buena fe por la Administración tributaria cuando actúa en la creencia de estar realizando la comprobación dentro de plazo. El incumplimiento del plazo de duración puede determinar la prescripción de algunas actuaciones, pero no alcanzaría a aquellas cuya interrupción se produce por actuaciones posteriores a ese plazo, respecto de las que no es posible pedir a la Inspección una reanudación formal ya que no es consciente de que ha transcurrido por entero el plazo de duración.

Estas pautas, compartidas por la sentencia de instancia, se recogían en el escrito de contestación a la demanda, cuyos términos se reproducen seguidamente:

«La cuestión controvertida a este respecto radica en determinar si, una vez transcurrido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (12 meses) es preciso un acto formal y expreso de reanudación notificado al obligado tributario o si, por el contrario, se puede considerar que se interrumpe la prescripción con los actos o diligencias posteriores practicadas en el curso del procedimiento inspector, sin necesidad de que exista un acto formal de reanudación de las actuaciones.

Siguiendo esta segunda tesis, el TEAR considera que una vez vencido el plazo de doce meses, el 6/08/2012, la primera actuación realizada con posterioridad al vencimiento de dicho plazo interrumpiría la prescripción y esa actuación vendría representada por la Diligencia de 5/09/2012 que consta en el expediente de Inspección. Frente a ello, la recurrente considera que, al no existir un acto formal de reanudación de actuaciones, el único acto interruptivo de la prescripción sería la propia liquidación, que en el presente caso se habría notificado cuando ya habrían transcurrido los cuatro años de prescripción del derecho a liquidar de los ejercicios 2008 y parte de 2009.



Para resolver esta cuestión, debemos partir de la regulación de los efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que viene contenida en los siguientes preceptos:

- Art. 150.2, párrafo segundo de la LGT : "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. (...)».

- Art. 184.7 del RD 1065/2007 : "7. - La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento".

A la vista de ambos preceptos resulta que son dos las causas que determinan la interrupción de la prescripción una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras: o bien la reanudación formal y expresa del procedimiento con conocimiento del obligado tributario; o bien, la realización de actuaciones del procedimiento inspector con posterioridad al transcurso del referido plazo máximo de duración.

La interpretación pretendida por el recurrente, y sostenida de forma errónea (a juicio de esta Abogacía del Estado) por parte de la Audiencia Nacional en la sentencia que se invoca de contrario, implicaría atender sólo a la primera de las causas de interrupción, no siendo ésta la única causa prevista legal y reglamentariamente.

Pero es que, además, la existencia de ambas previsiones tiene una clara lógica y es que la primera (reanudación expresa) estaría prevista para aquellos casos en que la Inspección es consciente de que se ha excedido en el plazo máximo de duración; mientras que la segunda estaría prevista para aquellos casos, como en el que nos encontramos, en que la Inspección cree estar actuando con pleno respeto al plazo máximo de duración, bien por estar imputando dilaciones al administrado, bien por haber acordado (aunque de forma indebida) una ampliación de plazo.

Insistimos, la interpretación que realiza la demandante supondría dejar sin posibilidad interruptiva este segundo supuesto (que será el que mayoritariamente se produzca), en que la Inspección cree estar dentro del plazo máximo de duración y en el que, por tanto, no va a dictar un acto expreso de reanudación de actuaciones ya que carecería de lógica dentro del procedimiento seguido.

Por lo demás, la interpretación realizada por el TEAR, y sostenida por esta representación procesal, es la defendida por el TEAC, entre otras, en Resolución de 15 noviembre 2012 (JT 2013\12), en que otorga eficacia interruptiva de la prescripción a la siguiente actuación realizada por la Inspección, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento. En dicha resolución, el TEAC analiza, además, qué requisitos ha de reunir una actuación de la Inspección para poder tener eficacia interruptiva de la prescripción (ello en análogos términos a los exigidos por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en STS de 23 de julio de 2012):

"En efecto, el análisis de las dos diligencias que conforman el epicentro del recurso acredita que no se ha producido la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria porque éstas no se pueden considerar actos interruptivos de la prescripción ya que, haciendo nuestra la doctrina sentada por el Tribunal de instancia, ambas diligencias adolecen de inconsistencia objetiva, esto es, ninguna de ellas documenta actuaciones "conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto" que es lo que exige el artículo 66.1 a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción. Del citado precepto se deduce que no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco de Impuesto controvertido.

(...) Como se desprende de esta doctrina, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resultan puramente dilatorias, como las que, como en el caso de autos, se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente."

En el presente caso, en la Diligencia a que hace mención el TEAR, la de 5/09/2012, aparte de consignarse la documentación que aporta en ese acto el obligado tributario y recoger domicilio fiscal. Por tanto, a juicio de esta parte, reúne los requisitos exigidos por el art. 66.a) de la LGT para producir efecto interruptiva de la prescripción.»

SEXTO. - Se señaló para votación y fallo el día 20 de marzo de 2018 en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRIMERO.- La cuestión suscitada en el presente recurso ha sido resuelta por la jurisprudencia de esta Sala, siendo ejemplo de la misma la sentencia de fecha 21 de junio de 2016 y las en ella citadas y otras posteriores, como la de 1 de septiembre de 2017.

En la sentencia de fecha 21 de junio de 2016 decíamos lo siguiente:

«PRIMERO .- La Administración General del Estado combate, a través de un único motivo de casación, la sentencia dictada el 26 de marzo de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 191/2012 , que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2.a), párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 2003 , declaró prescrito el derecho de la Inspección de los Tributos a liquidar el impuesto sobre sociedades de BIH, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, por haberse excedido en el plazo de duración de las actuaciones debido a que el acuerdo de ampliación por otros doce meses se adoptó y notificó una vez que había ya expirado el plazo inicial de que disponía para culminar las actuaciones.

La Administración reconoce los hechos que determinan el pronunciamiento que combate y admite que, con arreglo a los mismos, ha prescrito su derecho a liquidar el ejercicio 2003, pero, con fundamento en el artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la Ley General Tributaria , aduce que los otros dos periodos concernidos (2004 y 2005) no prescribieron porque, después de haberse incumplido el plazo, se practicaron otras actuaciones que interrumpieron la prescripción.

El planteamiento del abogado del Estado está condenado al fracaso, pues responde a un entendimiento equivocado del mencionado precepto legal y de la jurisprudencia que lo interpreta.

SEGUNDO .- 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, 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.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011 , FJ 4º): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011 , FJ 4º); 13 de junio de 2014 (casación 848/2012 , FJ 4º); 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5 º); y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3º).

En definitiva, el recurso de casación debe ser desestimado».

Por seguridad jurídica hemos de ratificar la doctrina contenida en esta sentencia y los fundamentos de la misma.

En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria , en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una "mera actuación sin más", sino que requiere una "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido", es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la Sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 -por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta- se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria , no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que



aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que -desde luego- no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.

En consecuencia, 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 aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, períodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales períodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido.

SEGUNDO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, no procede imponer las costas de este recurso.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º.- Estimar el recurso de casación interpuesto por COVISA (Construcciones Obras y Viales, S.A.) contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 16 de noviembre de 2016, rec. 15802/2015.

2º.- Fijar como doctrina legal la establecida en el fundamento jurídico.

Imponer las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico segundo.

3º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por CONSTRUCCIONES OBRAS Y VIALES S.A. (COVISA), representada por el procurador don Marcial Puga Gómez dirigido por el letrado don Luis Francisco Roson Ferreiro, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de septiembre de 2015 contra acuerdos de la Jefa de la Oficina Técnica en relación al IVA 2007-2008-2009 y 2010 y sanción 2009-2010 y dictando otra sentencia por la que se estima parcialmente el recurso 15802/2015 declarando prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, períodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009 y las sanciones correspondientes a estos períodos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.