

Referencia: NFJ044123

**TRIBUNAL SUPREMO**

*Sentencia de 24 de junio de 2011*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 1908/2008*

**SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Concepto de actuaciones inspectoras. Actuaciones inspectoras en ejecución de un acto resolutorio judicial. Incumplimiento del plazo del art. 150.5 Ley 58/2003 (LGT).** La sentencia declara probado que la ONI recibió, para su ejecución, una sentencia del TS y que no procedió a dar de baja la liquidación anulada y a practicar una nueva sino una vez transcurrido un plazo superior al de seis meses desde su recepción para ejecutarla. Así las cosas, al carácter de actuaciones inspectoras de las de ejecución cuando se decreta la retroacción, debe añadirse que la remisión del apartado 5 del art. 150 Ley 58/2003 (LGT) 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. Entre otras, en SSTS, de 14 de marzo de 2008, recurso n.º 314/2004 (NFJ028977) y de 11 de julio de 2008, recurso n.º 357/2004 (NFJ030136) se ha puesto de relieve la trascendental modificación del régimen hasta entonces vigente que supuso la entrada en vigor del art. 150.5 Ley 58/2003 (LGT). [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 3 de diciembre de 2007, recurso n.º 274/2006 (NFJ027755)].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), art. 88.1 d).

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68.1 b) y 150.5.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31.ª.

**PONENTE:**

*Don Manuel Martín Timón.*

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Junio de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número 1908/09 , interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO , contra sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 3 de diciembre de 2007, dictada en el recurso contencioso-administrativo 274/2006 , deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de junio de 2006, relativa a liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retenciones a cuenta), ejercicios 1988 y 1989, en ejecución de la Sentencia de esta Sala de 22 de junio de 2004.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

- La sentencia recurrida, cuyos datos básicos han sido recogidos en los Antecedentes, señala en su Fundamento de Derecho Primero que la resolución del TEAC de 29 de junio de 2006, impugnada ante la Sala de instancia, parte de los siguientes Antecedentes de Hecho:

"PRIMERO: Tras una serie de actuaciones que no es necesario detallar, el Tribunal Supremo, en su citada Sentencia de 22 de junio de 2004 estimó el recurso de casación interpuesto y anuló la sentencia de la Audiencia Nacional objeto del mismo "en el exclusivo extremo que declara procedente la elevación al integro contenida en el acto originario".

SEGUNDO: A la vista de lo resuelto por el Tribunal Supremo, la citada ONI, con fecha 15 de marzo de 2005 dictó Acto de Instrucción para llevarlo a efecto, que fue notificado a la empresa interesada el siguiente día 30. En él se dio a la entidad un plazo de quince días hábiles para acreditar ante la Dependencia a cuanto ascendieron las contraprestaciones íntegras devengadas afectadas por las regularizaciones de los períodos correspondientes a 1988 y 1989. Transcurrido dicho plazo sin que la empresa aportara ningún documento ni hiciera manifestación alguna al respecto, la Oficina Nacional de Inspección, el 31 de mayo de 2005, procedió a dar de baja la liquidación previamente girada y a practicar otra, cuyo total -cuota e intereses de demora- ascendía al importe citado en el encabezamiento. Al notificar a la interesada dicho acto administrativo, lo que tuvo lugar el 17 de junio de 2005, se hacía constar lo siguiente: "El presente acto administrativo de ejecución de aquella sentencia del Tribunal Supremo no es susceptible de recurso autónomo alguno. Sin perjuicio de ello, si la entidad considera que el acto de ejecución no se acomoda a lo resuelto por dicho Tribunal, podrá ponerlo en conocimiento de éste, para que por el mismo- ex. Art. 103 y ss. de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción - se resuelva lo procedente".

TERCERO: El 15 de julio de 2005 interpone la empresa reclamación económico- administrativa, en única instancia, contra el expresado acuerdo de ejecución de lo resuelto por el Tribunal Supremo, es decir, el de baja de liquidación y alta de otra cuyo total asciende al expresado importe. En el mismo escrito argumenta la interesada que, pese a lo enunciado en el escrito de notificación, que deja como única vía de discrepancia contra dicho acto el incidente de ejecución, debe poderse iniciar la vía de impugnación económico- administrativa, dado que, en este caso, entiende que ha mediado prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Termina por solicitar la admisión del escrito, se tenga por formulada reclamación económico- administrativa y se le ponga de manifiesto el expediente para formular alegaciones.

CUARTO: En escrito presentado el 14 de marzo de 2006, la reclamante, tras detallar los hechos relevantes, argumenta, que a su juicio, se ha producido la prescripción de la deuda liquidada. En esencia, dicha tesis es la siguiente: la primera actuación de la ONI para la ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2004 , con conocimiento formal del obligado, fue el acto de instrucción de 15 de marzo de 2005, notificado el 30 de marzo de 2005; el 18 de octubre de 2004 la Oficina gestora había recibido dicha sentencia del Tribunal Supremo, mientras que el 17 de junio de 2005 (ocho meses menos un día después) fue notificada (a) la alegante de la liquidación impugnada; y aunque reconoce que este acuerdo de ejecución se acomoda a lo resuelto, considera que el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria , conduce a concluir que se ha producido dicha prescripción; en efecto, según la reclamante "la actual L.G.T. deja claro, por un lado, que también se consideran como actuaciones inspectoras dentro de un procedimiento de inspección aquéllas que deban practicarse como consecuencia de la retroacción de actuaciones ordenada por una resolución judicial o económico- administrativa derivada de la impugnación del acto administrativo de liquidación y, por otro, que, en ese caso, dichas posteriores actuaciones inspectoras deberán finalizarse en el plazo de seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, o en el período que reste para cumplir el plazo general de duración de doce meses, si dicho período fuera superior a seis meses". Ello, unido a lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo 150 acerca de los efectos de la interrupción de actuaciones inspectoras, conduce, según la empresa, a la conclusión lógica de que "una vez producido el incumplimiento del plazo de seis meses para la notificación de las nuevas liquidaciones surgidas como consecuencia de la retroacción de las actuaciones inspectoras (...) no se debe considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas durante todo ese plazo (...)", y tampoco la interrumpe la interposición durante el mismo de las diferentes reclamaciones o recursos, ya que, de lo contrario, quedaría vacío de contenido dicho apartado 5 del artículo 150y "resultaría totalmente indiferente que la Administración tributaria finalizase o no las posteriores actuaciones inspectoras en el plazo de seis meses".

Sin embargo, la sentencia recoge también la fundamentación de la resolución desestimatoria del TEAC, que es la siguiente:

"SEGUNDO Admitida la reclamación, ha de entrarse en el fondo que la misma plantea, que consiste en determinar si, en virtud de los plazos transcurridos que la reclamante señala, se ha producido o no la alegada

prescripción. En esencia, se refiere aquella al hecho de que, entre el día en que la ONI recibió la Sentencia que había de llevar a efecto (lo que tuvo lugar el 18 de octubre de 2004) y la fecha en que fue notificada a la reclamante el acto de ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo, es decir, la liquidación impugnada (día 17 de junio de 2005) mediaron más de ocho meses menos un día. E invoca el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, 58/2003, que dispone lo siguiente:

"5. Cuando la resolución judicial o económico- administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período 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 período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución."

Para la interesada, se ha vulnerado el plazo señalado en este artículo, porque su aplicación conducía a que en seis meses, como máximo, contados desde la recepción de la Sentencia por la ONI, debieran haber finalizado las actuaciones inspectoras que tuvieron que retrotraerse para llevarla a efecto. Y si se incumplió el plazo, entonces es de aplicación, según su tesis, lo establecido en número 2, que asocia al incumplimiento diversos efectos, entre ellos el no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante dicho plazo. Ahora bien, aun siendo ello así, ha de tenerse en cuenta la existencia de otros actos que interrumpen la prescripción, como es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, como dice el artículo 68 de la misma Ley y aquí es donde la interesada defiende que tal interposición -en concreto, el recurso de casación y restantes actuaciones derivadas del mismo, con conocimiento formal del sujeto pasivo- no interrumpe en este caso la prescripción, porque de interrumpirla quedaría vacío de contenido el artículo 150.5 que acabamos de transcribir. Por tanto, ésta es la cuestión que realmente se plantea en esta reclamación económico- administrativa.

### **Tercero.**

Efectivamente, si se acepta como actuación que interrumpe la prescripción la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, y en concreto la que dio lugar a la resolución -judicial o administrativa- cuya ejecución se impugna, es claro que uno de los efectos que la Ley 58/2003 asocia a la vulneración del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras -concretamente, el señalado en el apartado a) del artículo 150.2, a saber, no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo excedido- no se producirá. Pero ello no quiere decir que, aun así, dicho artículo 150.5 deje de producir efectos: tal es el caso del señalado en el apartado b), consistente en considerar espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo. Ésta es la interpretación más correcta de dicho artículo 150 a juicio de este Tribunal Central, puesto que concilia la estricta aplicación de lo dispuesto en él, con lo establecido en el artículo 68.1.b) de la misma Ley que atribuye el efecto de interrumpir la prescripción a la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y demás actuaciones que en él se enumeran".

### **Segundo.**

Sin embargo, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que tramitó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de IBERDROLA, S.A, **BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE** contra la resolución del TEAC, dictó se

ntencia, de fecha 3 de diciembre de 2007, con la siguiente parte dispositiva: " Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso administrativo número 274/06, interpuesto por IBERDROLA S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D. José Luis Martín Jaureguibeitia, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de junio de 2006 que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado por el Departamento de Inspección de la Oficina Nacional de Inspección de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2004, por el que se practica liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones a cuenta) periodos 1988 y 1989 y cuantía de 2.268.858,60 euros, y apreciando la existencia de prescripción anulamos la expresada resolución y la liquidación de la que trae causa; sin condena en costas."

### **Tercero.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de La Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada y, tras tenerse por preparado, lo interpuso por

medio de escrito fechado en 14 de julio de 2008, en el que solicita otra que case la impugnada y desestime íntegramente el recurso contencioso- administrativo.

#### **Cuarto.**

Abierto incidente de inadmisión por razón de la cuantía, y tramitado el mismo, concluyó con Auto de la Sección Primera de esta Sala de 29 de enero de 2009 , en el que se acordaba: "Admitir el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación y defensa que por Ley ostenta, contra la Sentencia de 3 de diciembre de 2007, dictada por Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) recaída en el recurso nº 274/2006 , en lo que respecta a la liquidación correspondiente al ejercicio 1988; y la inadmisión del recurso en lo que atañe a la liquidación del ejercicio 1989, declarándose la firmeza de la Sentencia respecto de esta última. Para la sustanciación del recurso, remítanse las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las reglas de reparto de asuntos."

La fundamentación del Auto es la siguiente:

"PRIMERO.- La Sentencia impugnada estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de IBERDROLA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2006, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de 31 de mayo de 2005 del Inspector Jefe Adjunto de la Oficina Nacional de Inspección en ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2004, por la que se resolvía el recurso de casación número 7.927/1999 interpuesto contra la Sentencia de 7 de octubre de 1999 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contenciosos-Administrativo de la Audiencia Nacional, en recurso contencioso-administrativo número 895/96 seguido contra la resolución de 9 de octubre de 1996 del Tribunal Económico-Administrativo Central, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones a cuenta), ejercicios 1988 y 1989, por importe de 2.268.858,60 euros.

#### **Segundo.**

El artículo 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción exceptúa del recurso de casación las sentencias recaídas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 150.000 euros (a salvo el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, que no hace al caso), habiendo dicho esta Sala reiteradamente que es irrelevante, a los efectos de la inadmisión del expresado recurso, que se haya tenido por preparado por la Sala de instancia o que se hubiera ofrecido al tiempo de notificarse la resolución recurrida, siempre que la cuantía litigiosa no supere el límite legalmente establecido, estando apoderado este Tribunal para rectificar fundadamente -artículo 93.2.a) de la mencionada Ley - la cuantía inicialmente fijada, de oficio o a instancia de la parte recurrida.

Por su parte, el artículo 41.3 de la Ley de la Jurisdicción precisa que en los casos de acumulación o de ampliación de pretensiones -es indiferente que tenga lugar en vía administrativa o jurisdiccional-, aunque la cuantía del recurso venga determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquella no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de casación, a lo que debe añadirse que, con arreglo al artículo 42.1.a) de citada Ley , para fijar el valor de la pretensión se tendrá en cuenta el débito principal (cuota), pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de éstos fuera de importe superior a aquél.

#### **Tercero.**

En el presente caso, aunque la cuantía del recurso contencioso-administrativo quedó fijada en la instancia en 2.268.858,80 euros, sin embargo, dicha cantidad es el importe total de la liquidación definitiva por la Oficina Nacional de Inspección, relativa a los ejercicios 1988 y 1989, y, solamente sobrepasan el límite legal para tener acceso al recurso de casación la liquidación correspondiente a 1988, no superando dicho límite la liquidación correspondiente al ejercicio 1989, cuya cuota asciende a 74.583,34 euros y los intereses de demora a 103.492,05 euros, por lo que produce la inadmisión del recurso de casación respecto a las mismas con arreglo a lo previsto en el artículo 93.2 a) de la Ley de esta Jurisdicción."

#### **Quinto.**

La representación procesal de IBERDROLA, S.A. se opuso al recurso de casación por escrito presentado en 22 de mayo de 2009, en el que solicita su desestimación con imposición de costas a la parte recurrente.

**Sexto.**

- Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia del día veintidos de junio de 2011, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon, Magistrado de la Sala

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El artículo 150 de la Ley General Tributaria establece:

" 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de esta ley .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. 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 períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 de esta ley .

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del art. 180 de esta ley , dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del art. 180 de esta ley .

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período 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 período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del art. 180 de esta ley . En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente".

El último apartado del artículo 150 de la Ley General Tributaria tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa, decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar. Por ello, la Ley prevé que dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se produzca la retroacción, o en el de seis meses si aquél fuera inferior, computándose el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Antes de la Ley 58/2003, General Tributaria no se preveía esta situación, lo que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución ésta adoptada por la Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004 , ésta última dictada recurso de casación en interés de ley.

Sin embargo, tal como acabamos de indicar, 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 tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican y a que nos vamos a referir.

## **Segundo.**

Tras transcribir el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria y el 31 quater del Reglamento de Inspección de 1986 , en redacción del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , la sentencia basa su fallo en la siguiente argumentación recogida en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo:

" (...) Llegado es el momento de dar respuesta a la pretensión de la demandante basada en el apartado 5 del artículo 150 del texto vigente de la Ley General Tributaria .

En el supuesto de autos nos encontramos que las actuaciones a practicar acorde con lo ordenado por la Sentencia del Alto Tribunal deben calificarse de actuaciones inspectoras, así lo recoge la dicción del propio texto, y con carácter general el concepto que encabeza el artículo 150 , "Plazo de las actuaciones inspectoras". Tras la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas se reanudan y sobre las mismas ordena el precepto, apartado 5 , que deben finalizar en el plazo que establece, de modo que el inicio del cómputo es el momento al que se retrotraen las actuaciones, 18 de octubre de 2004, y el dies ad quem, por su remisión al apartado 1 -llamada que debe entenderse referida tanto para la determinación cuantitativa del plazo, como para las consecuencias de su incumplimiento- transcurridos seis meses en este caso, plazo que es rebasado al no practicarse la notificación del nuevo acto liquidatorio hasta el 17 de junio de 2005. Al acoger la fecha de la notificación, el legislador ha venido a aproximarse a la regulación general que establece la Ley 30/1992 , distanciándose de la Ley 1/1998 .

Respecto a las consecuencias por el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento a que se refiere el apartado 1, al que nos ha remitido el 5, vienen establecidas en los dos subapartados del apartado 2, y en concreto el a) dispensa la respuesta al litigio, al establecer que 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.

Creemos que esta es la interpretación obligada, a ello nos conduce el sentido propio de sus palabras, estamos ante "actuaciones inspectoras", el contexto en que queda enmarcado el repetido apartado 5, y la valoración de los antecedentes históricos y legislativos en cuanto nos hallamos ante un largo proceso conducente a dispensar derechos y garantías a los contribuyentes, finalidad que impide llevar a cabo interpretaciones restrictivas sin soporte legal. El legislador ha entrado a regular casuísticamente el supuesto y nada aparece en los trabajos parlamentarios consultados por la Sala que permitan apreciar la limitación pretendida por la Administración, de modo que no es dable fraccionar sus efectos.

De otra parte, consideramos que el criterio de la Sala en modo alguno se opone al mantenido por el Tribunal Supremo en las citadas sentencias, referidas a sanción pero aplicable también al acto liquidatorio, y concretamente en la parcialmente transcrita en el fundamento precedente, en las que ante un precepto reglamentario que no recogía el supuesto específico de hallarnos ante una retroacción de actuaciones inspectoras por resolución judicial o económico administrativa, viene a apreciar que estas actuaciones a los efectos de su aplicación no constituyen actuación inspectora. Nada tiene que ver esta interpretación de un precepto reglamentario de carácter genérico con el mandato expreso y concreto del vigente texto legal cuyo, a nuestro entender, claro sentido se impone.

Asumida la doctrina, la consecuencia es obvia, acorde con lo postulado por la actora, la no conclusión del procedimiento de inspección en el plazo establecido -en este caso el plazo es de seis meses de acuerdo con la previsión del apartado 5-, y el hecho de que los periodos sobre los que se ha practicado liquidación son los de los años 1998 y 1999, conllevan que se ha producido la prescripción planteada como motivo de oposición y con ello el éxito de la pretensión sustentada por la actora.

(...) La resolución del TEAC aquí impugnada, en su Fundamento tercero antes transcrito, rechaza apreciar la prescripción considerando que frente a las previsiones del artículo 150 debe imperar lo establecido con carácter general en el artículo 68 de la misma Ley General Tributaria :

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta leyes se interrumpe: (...)

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso (...).

Pues bien, considera la Sala que el artículo 150 al establecer las consecuencias singulares derivadas del incumplimiento del plazo de las actuaciones inspectoras, ha de prevalecer sobre la regulación genérica para la interrupción de los plazos de prescripción del artículo 68 . No tiene sentido que entre las consecuencia anudadas a la no conclusión en plazo de las actuaciones inspectoras aparezca una clara manifestación respecto a la prescripción, y en el supuesto de producirse esta circunstancia, en un periodo abierto precisamente como resultado del éxito de la defensa de los derechos del obligado tributario frente al actuar de la Administración, pueda eliminarse la manifestación más relevante. Como mantiene la actora, donde la ley no distingue no puede distinguirse, y si el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria hubiera querido establecer una limitación de efectos en cuanto a la prescripción lo hubiera hecho. El único argumento de la Administración que aparece en el Fundamento tercero, en cuanto a la consideración como espontáneos de determinados ingresos, sirve para acreditar que acogiendo su tesis el apartado 150.5 no presentaría una carencia absoluta de efectos, mas no justifica la razón de extirpar la principal consecuencia ."

### **Tercero.**

El Abogado del Estado articula su recurso de casación con base en dos motivos, formulados por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional .

En el primer motivo alega infracción del artículo 150 de la Ley General Tributaria de 2003 .

La tesis del Abogado del Estado parte de estimar que el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003 no es de aplicación al presente caso "porque una cosa es ordenar la retroacción de actuaciones inspectoras y otra diferente ejecutar en sus propios términos una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional, arguyendo que en el presente caso, la Sentencia de 22 de julio de 2004 estimó el recurso y anuló la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida " en el exclusivo extremo en que declara procedente la elevación al íntegro en el acto originario".

En el segundo motivo, el Abogado del Estado alega la infracción del artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria , en el que se establece que el plazo de prescripción se interrumpe "por las interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos...", tras lo cual se argumenta que todas las actuaciones realizadas en el recurso contencioso-administrativo interrumpieron la prescripción y también produjo dicho efecto la notificación de la Sentencia de 22 de junio de 2004 , por lo que debiéndose comenzar a contar el plazo de nuevo, el día 17 de junio de 2005 no había transcurrido el plazo de prescripción.

Por otro lado, se razona acerca de que el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria no puede prevalecer sobre la regulación genérica de los plazos del artículo 68 , pues la prescripción es una cuestión de orden público y tanto sus plazos como la forma de interrupción tienen una regulación general en los artículo 66 y ss de la Ley General Tributaria , que es de aplicación a todos los supuestos, sin que el artículo 150 pueda ser una excepción ni regule una norma especial que impida aplicar el artículo 68 ,tal como concluye la sentencia de la Audiencia Nacional.

**Cuarto.**

- Por su parte la representación procesal de IBERDROLA, S.A, en su escrito de oposición al recurso de casación, se sorprende de que habiendo sido el único debate en la instancia el del alcance del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria , planteo el Abogado del Estado su no aplicación al presente caso, con base en que la Sentencia de esta Sala de 22 de junio de 2004 anuló la de la Audiencia Nacional "en el exclusivo extremo que declara procedente la elevación al íntegro contenida en el acto originario". Y frente a ello opone que la propia ONI tiene reconocido en el acto de instrucción, de 15 de marzo de 2005, y en el del Inspector-Jefe, de 31 de mayo de 2005, que llevar a cabo lo resuelto exigía una reposición de actuaciones, con el fin de que la recurrente pudiese acreditar las contraprestaciones íntegras devengadas y así poder practicar nuevas liquidaciones.

Opone también la parte recurrida que lo que se pretende es modificar la convicción de unos hechos ya probados y aduce el valor de la apreciación probatoria de la Sala de instancia, salvo los supuestos excepcionales en que ello no ocurre, ninguno de los cuales se produce en el presente caso.

En relación con el segundo motivo de casación, la representación procesal de IBERDROLA, S.A. sostiene la prevalencia del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria sobre la regulación de la prescripción.

**Quinto.**

- Pues bien, en el presente caso, la sentencia declara probado que la ONI, en 18 de octubre de 2004 , recibió para su ejecución la Sentencia de esta Sala de 22 de junio anterior, por la que se resolvía el recurso de casación número 7927/1999 y que hasta el 31 de mayo de 2005, no procedió a dar de baja la liquidación anulada y a practicar una nueva por retenciones a cuenta del IRPF sobre rendimientos de trabajo personal, correspondiente a los periodos 1998 y 1999, por cuantía de 2.268.858,80 euros, notificándose el correspondiente acuerdo a IBERDROLA, S.A. el día 17 de junio de 2005, es decir transcurrido un plazo superior al de seis meses desde la recepción de la Sentencia para ejecutarla, debiendo precisarse que sobre la aplicación de este último plazo no se ha planteado oposición por la Administración ni en la instancia ni en el presente recurso de casación.

Así las cosas, debe confirmarse la tesis de la sentencia, pues 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.

Cierto es que el Abogado del Estado, en su primer motivo, opone que el artículo 150.5 no es de aplicación al presente caso, por cuando una cosa es ordenar la retroacción de actuaciones y otra diferente es ejecutar en sus propios términos una sentencia dictada, pero independientemente de que tal cuestión no fuera planteada en la instancia, no se puede compartir la argumentación y no solo porque cuando se completan unas actuaciones anuladas también se cumple la resolución o sentencia dictada, sino porque hasta la propia AEAT entendió que el supuesto planteado, en el que la Sentencia de esta Sala había anulado la de instancia, "en el exclusivo extremo que declara procedente la elevación al íntegro contenida en el acto originario", era de retroacción de actuaciones, pues había de determinarse el importe de las contraprestaciones íntegras satisfechas previa audiencia de la parte ahora recurrida. Y por ello, en el acuerdo de la Inspección de 15 de marzo de 2005, notificado a IBERDROLA, S.A. el 30 siguiente, la Inspección comunicaba a ésta última que "el llevar a puro y debido efecto lo resuelto por el Tribunal Supremo... exige reponer las actuaciones, con el fin de que la entidad tenga la posibilidad de acreditar las contraprestaciones íntegras devengadas a que afectan aquellas regularizaciones de los periodos 1988 y 1989..."

Por tanto, el motivo no prospera.

**Sexto.**

No mejor suerte debe correr el segundo motivo, pues la Ley General Tributaria recoge un precepto específico dedicado a los efectos interruptivos de la prescripción, señalando que en estos casos de cesación injustificada de la actuación inspectora " 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" (artículo 150.2 ), precepto que debe tener preferencia sobre el artículo 68 de la propia Ley General Tributaria . Dicho de otro modo, no puede anudarse la cesación de efectos interruptivos al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras para, al mismo tiempo, pretender dejar sin efecto dicha consecuencia, mediante la alegación de que "todas las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de

dicho recurso de casación (el que dio lugar a la sentencia de esta Sala de 22 de junio de 2004 ) interrumpieron la prescripción".

Por tanto, y como se ha anticipado, el motivo no prospera.

#### **Séptimo.**

Finalmente, ha de señalarse que en Sentencias anteriores de esta Sala hemos puesto de relieve la trascendental modificación del régimen hasta ahora vigente que supone la entrada en vigor del artículo 150.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria .

Así, en la Sentencia de 3 de mayo de 2011 (recurso de casación número 6393/09 ), en relación con un supuesto al que no alcanzaba la vigencia del precepto antes indicado, se dijo (Fundamento de Derecho Segundo):

" Es cierto que el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003 va en la línea de proporcionar seguridad jurídica para casos como el aquí acaecido, estableciendo sobre el particular que, «[c]uando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período 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 período fuera inferior», y que «[e]l citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución», pero este precepto no es aplicable a los hechos aquí enjuiciados por razones de vigencia, como afirma la Audiencia Nacional. Así lo hemos concluido también en las sentencias de 14 de marzo de 2008 (casación para la unificación de doctrina 314/04, FJ 4º), 11 de julio de 2008 (casaciones para la unificación de doctrina 329/04 ; 337/04 ; 357/04 , y 419/04, FJ 4 º) o 18 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 410/04, FJ 5º )."

#### **Octavo.**

Por tanto, al rechazarse los motivos formulados, debe desestimarse el recurso de casación e imponer las costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción, limita los honorarios de Abogado del Estado a la cifra máxima de 6.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación número 1908/09, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO , contra sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 3 de diciembre de 2007, dictada en el recurso contencioso-administrativo 274/2006 , con imposición de costas a la parte recurrente y con la limitación indicada en el Último de los Fundamentos de Derecho .

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.