

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054556

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de junio de 2014

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 4926/2011

**SUMARIO:**

**Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. Interposición.** *Los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción.* En el caso que se analiza la caducidad no se declaró de oficio y el interesado tuvo que hacer valer su derecho a través de los correspondientes recursos o reclamaciones. Pues bien, una vez declarada por el órgano de revisión o judicial la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el procedimiento, pero teniendo en cuenta que tales recursos o reclamaciones -que declararon la caducidad- no han interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda. [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 27 de septiembre de 2012, RG 2975/2012 (NFJ048534)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 104.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 68, 103, 104, 139 y 239.  
Ley 1/1998 (LDGC).  
RD 939/1986 (RGIT).

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17/06/2014), vista la reclamación económico administrativa, interpuesta con base en el artículo 229.1.b) de la Ley General Tributaria, que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad X, S.L. con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. ..., con DNI: ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución con liquidación provisional de fecha 31 de agosto de 2011, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Hortaleza-Barajas, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, períodos 1T a 4T, por importe de 195.432,63 euros, siendo la cuantía de la reclamación de 152.567,63 euros más intereses de demora, correspondiente al 2T del citado ejercicio.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

En fecha 3 de noviembre de 2010 y notificado el 19 de noviembre de 2010, se emite declaración de caducidad que se notifica al interesado y en la que se acuerda lo siguiente:

“ En relación con el procedimiento de comprobación limitada correspondiente al IMPUESTO SOBRE EL VALOR, ejercicio 2007, con número de referencia:2007-390-41770117M le comunicamos que se procede a decretar la caducidad del mismo al haber transcurrido más de 6 meses desde el inicio del procedimiento hasta que se notifica la resolución del mismo.

En concreto, la Administración notificó al contribuyente requerimiento por IVA 2007 con fecha 28-11-2008 , sin haberse finalizado todavía el procedimiento.

Por lo cual, con el acuerdo de caducidad se le comunica el archivo de las actuaciones realizadas.”

En la misma fecha se emite requerimiento cuya notificación inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio 2007, períodos 1T, 2T, 3T, 4T.

En el mismo se requiere aportar copia de las declaraciones trimestrales, modelos 300, presentadas durante el ejercicio

**Segundo:**

En fecha 30 de mayo de 2011 y notificada el 12 de julio de 2011, se emite propuesta de liquidación y trámite de alegaciones de la que resulta una cuota a ingresar de 158.232,63 euros.

Las regularizaciones practicadas fueron las siguientes:

- Se incrementa la base imponible del impuesto en 1.050.000 euros, ya que según escritura de compraventa aportada por el interesado en relación con la distribución de dividendos en especie (vivienda unifamiliar), figura que la entidad transmitente renuncia a la exención de IVA según se establece en el Art. 20. Uno apartados 20º, 21º, 22º y Dos de la Ley del IVA, no constando sin embargo, declarada dicha operación.
- Asimismo, no admite la deducción de cuotas soportadas en determinados bienes y servicios que entiende que no afecta al desarrollo de su actividad y minora además en un 50% las cuotas soportadas por gastos derivados de vehículos automóviles de turismo.

Señala además que la documentación aportada al procedimiento de comprobación limitada con número de expediente 2007-390-41770117M se incorpora al nuevo expediente de comprobación limitada dado que el anterior finalizó por caducidad, tal como establece el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Formuladas alegaciones a la propuesta de liquidación practicada, se dicta liquidación provisional en los mismos términos en fecha 31 de agosto de 2011 y notificada al interesado el 26 de septiembre de 2011.

### **Tercero:**

El 5 de octubre de 2011 interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, alegando en síntesis lo siguiente:

- Las dilaciones imputadas por la Administración son incorrectas, por lo que el procedimiento de comprobación limitada ha caducado.
- La caducidad del procedimiento conlleva la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA del ejercicio 2007.
- La distribución de dividendos en especie fue una operación sujeta pero exenta del IVA, al incumplir la adjudicación los requisitos para renunciar a la exención.
- Los gastos incurridos por la entidad se encuentran afectos total y exclusivamente a su actividad sin que la existencia de errores formales en las facturas impida la deducción de las cuotas. Asimismo señala que el gasto incurrido en el vehículo es plenamente deducible.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si se ajusta a derecho la resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Hortaleza-Barajas, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, períodos 1T a 4T.

### **Segundo:**

La primera cuestión a dirimir consiste en determinar si han existido en el procedimiento dilaciones imputables al interesado.

En fecha 19 de noviembre de 2010 se emite requerimiento cuya notificación inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio 2007, períodos 1T, 2T, 3T, 4T, al haber caducado un procedimiento iniciado con anterioridad en relación con el mismo tributo y períodos.

En el mismo se requiere aportar copia de las declaraciones trimestrales, modelos 300, presentadas durante el ejercicio 2007.

Dicho requerimiento es atendido por el reclamante con fecha 7 de abril de 2011, a través del registro General de Documentos de la Delegación Especial de Madrid, por lo que se imputa al interesado una dilación por

el período comprendido entre las fechas 02/12/2010 (fecha en que finalizó el plazo para atender el requerimiento) y 07/04/2011, que supone un total de 126 días.

El artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración, señalando que:

“ A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa. (..)”

La consideración como dilación del retraso en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentación ha sido delimitada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en diversas sentencias que si bien se refieren a la regulación que de las mismas se hacía en la Ley 1/98 y en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, entendemos que resultan de enorme utilidad para, mutatis mutandi, determinar cuando un retraso en la aportación de documentación como el que ahora nos ocupa debe considerarse como dilación no imputable a la Administración.

Así el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de abril de 2012 dictada en el Recurso de Casación 6089/2008 establece:

“SEGUNDO .- Para resolver este recurso de casación, resulta menester comenzar recordando la doctrina que sobre las dilaciones imputables al contribuyente hemos sentado en dos sentencias dictadas el 24 de enero de 2011 (casaciones 485/07, FJ 3º, y 5990/07, FJ 5º).

El legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumen en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas determinadas reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa era que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquitase su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurrían las causas tasadas en la norma, si bien autorizaba, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y le es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio

relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento general de la inspección de los tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. (...)

Es verdad que la realización de actuaciones inspectoras durante los períodos de dilación imputables estaba legitimada por el apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento general de la inspección de los tributos , conforme al cual «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse»; previsión ésta que no es sino reflejo de los principios de eficacia, celeridad y economía, y que quiere decir sencillamente que no hay obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación.

Ahora bien, lo que no cabe es realizar una torcida interpretación del citado precepto reglamentario que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras [véase la sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07 , FJ 6º)], extremo éste cuya verificación nos introduce de lleno en la segunda premisa a considerar, esto es, si se justifica que el retraso privó a la Inspección de elementos trascendentes en sus actuaciones inspectoras.”

En el caso que ahora nos ocupa la oficina gestora inició el procedimiento de comprobación limitada mediante requerimiento en el que solicitaba al reclamante la aportación de las autoliquidaciones presentadas por el interesado del ejercicio 2007.

El requerimiento fue notificado en fecha 19 de noviembre de 2010 concediendo un plazo de diez días hábiles para atenderlo. El fin de plazo en el que tenía que aportar la documentación era el 1 de diciembre de 2010. No obstante, el interesado aportó la documentación requerida en fecha 7 de abril de 2011 quedando la dilación no imputable a la Administración por retraso en la aportación de la documentación en 126 días.

De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto la documentación no aportada debe ser trascendente para el desarrollo de las actuaciones, es decir, la Administración no sólo debe concretar los periodos de dilación imputables al interesado, sino que también debe razonar que la dilación, en nuestro caso concreto, la falta de aportación de la documentación requerida, le ha impedido continuar con el procedimiento, sin que pueda imputar al reclamante la dilación de forma automática.

En el presente caso, este Tribunal considera que la documentación requerida en fecha 19 de noviembre de 2010 (autoliquidaciones presentadas) no es trascendente para continuar el procedimiento, por lo que el retraso en la aportación de las autoliquidaciones requeridas no puede considerarse como dilación imputable al interesado por distintos motivos.

En primer lugar se trata de documentación que ya se encuentra en poder de la Administración, puesto que solicita las autoliquidaciones correspondientes a los cuatro trimestres del ejercicio 2007 presentadas con anterioridad por el interesado en el plazo establecido para ello. Por otro lado, porque para practicar la propuesta de liquidación la Administración utiliza la documentación aportada previamente por el interesado, en concreto, en el procedimiento de comprobación iniciado con anterioridad y que caducó al no finalizar en el plazo legalmente establecido.

A estos efectos, consta en el expediente que en fecha 18 de diciembre de 2009, el interesado aportó la documentación en que la Administración fundamenta su liquidación, escritura pública, libros registros de facturas emitidas y recibidas, facturas, etc, por lo que no existe razón de imputar la dilación al mismo por no aportar en plazo las autoliquidaciones trimestrales, puesto que la tardanza en la aportación no impidió a la oficina gestora continuar con el procedimiento.

Por lo tanto, si el procedimiento se inició el 19 de noviembre de 2010, debió finalizar seis meses después, 19 de mayo de 2011, por lo que a la fecha de notificación de la liquidación (26 de septiembre de 2011), ya había caducado.

### **Tercero:**

Declarada la caducidad del citado procedimiento, habrá que determinar si hubiera podido producirse la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T 2007.

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de requerimiento en fecha 19 de noviembre de 2010, que culminó mediante liquidación provisional notificada el 26 de septiembre de 2011.

Respecto del procedimiento de comprobación limitada, el artículo 139 LGT contiene una dinámica similar cuando prevé:

“1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada”.

Por su parte, y en relación específicamente con la terminación por caducidad, el artículo 104.5 de la misma norma legal señala:

“5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

A todo lo anterior, debemos añadir las disposiciones contenidas en el artículo 103 LGT, según el cual:

“2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.”

Podemos concluir que una vez producida la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento u otro de diferente naturaleza, con el mismo o con otro alcance distinto, si no ha mediado prescripción. Así lo prevé el artículo 104.5 de la Ley, indicando expresamente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, advirtiendo a continuación el mismo precepto que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento que caducó, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad.

La Administración, en el presente caso inició un procedimiento de comprobación limitada el 19 de noviembre de 2010, que culminó mediante liquidación provisional notificada el 26 de septiembre de 2011, constatándose que el procedimiento caducó, con las consecuencias iniciales que se han visto en el Fundamento de Derecho anterior de esta Resolución.

Sin embargo, este Tribunal Central entiende que la caducidad de dicho procedimiento exige determinar si dado el tiempo transcurrido puede haberse producido con ello la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T 2007.

Para ello es preciso determinar los eventuales efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación antes referida, derivados de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración en el seno de ese procedimiento caducado, así como la de las reclamaciones interpuestas frente al acto administrativo derivado de aquel procedimiento caducado.

En este sentido, hay que hacer referencia a la doctrina de este Tribunal Central, entre otras en resolución de 27 de septiembre de 2012, RG 2975/2012, que señala que:

“(…) Este Tribunal Económico-Administrativo Central ya ha resuelto esta cuestión en su Resolución 00/4337/2009, de fecha 26 de octubre de 2010, en un caso sometido a la anterior Ley General Tributaria, de 1963,

y en la mas reciente de 26 de abril de 2012, Resolución 00/4979/2011, que inadmite un recurso de unificación de criterio.

En estas Resoluciones se ha concluido que la normativa aplicable, tanto la administrativa como la tributaria, suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, salvaguardando, eso sí, el derecho sustantivo del órgano administrativo actuante para el que, simplemente, el procedimiento caducado es inocuo, ni lo perjudica ni interrumpe el plazo de prescripción. La preservación de esos efectos legales, derivados de la perención del procedimiento que la caducidad supone, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo el recurso o reclamación formulado contra la resolución resultante de dicho procedimiento caducado.

Como en ellas se argumentó, lo cierto es que la caducidad se instituye como una forma anormal de terminación de los procedimientos administrativos, determinante de su extinción, por la inactividad de las partes – o de una de ellas, para ser más exactos –durante el plazo dispuesto por la norma, lo que no perjudica el derecho a reiniciar el procedimiento y así ejercer nuevamente el derecho en cuestión, de no haber prescrito aquél; es decir, el vicio de caducidad no se comunica o traslada al derecho que se ejercita. Así, en tanto la prescripción está asociada a la pérdida de un derecho, la caducidad lo estaría a la pérdida de un acto determinado en ejercicio de ese derecho.

La regulación de la caducidad contenida en el artículo 92.3 de la Ley 30/1992, a cuyo tenor “ ... la caducidad no producirá por sí sola la prescripción, ....pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción “ es muy similar, con alguna matización, a la contenida en el artículo 104.5 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, precepto este último aplicable al caso que nos ocupa y que dispone que: “Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ...”

Ahora bien, dichos preceptos no son suficientes para determinar el eventual efecto interruptivo de la prescripción, del derecho de la administración a liquidar, que pueda otorgarse a la reclamación económico administrativa seguida ante el TEAR de Madrid y, posteriormente, ante este Tribunal Central en el presente recurso de alzada.

La cuestión expuesta viene de largo, y ya se planteó en relación con el artículo 66.1.b) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, cuando señalaba que los plazos de prescripción a que se referían las letras a), b) y c) del artículo 64 (referidas a los derechos a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y la acción para imponer sanciones tributarias) se interrumpían “por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase“. Y frente a la rotundidad que se infiere de dicho precepto, reiterados pronunciamientos del Tribunal Supremo vinieron a matizar esa regla general para casos muy concretos, confrontando las simples causas de anulabilidad o nulidades relativas, frente a las nulidades absolutas o de pleno derecho, excepcionando para estas últimas aquella regla general del artículo 66.1.b) antes citado. Sirva por todos el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006, recaído en el recurso de casación en interés de ley número 58/2004, en el que se afirmaba que:

“La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos ”.

Dicho aquello, estimando el recurso presentado, el Alto Tribunal fijó como doctrina legal que:

«La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos».

Esta distinción, ya apreciada en la sentencia de 19 de junio de 2004 mencionada por el Tribunal Supremo, viene a asentarse en la distinción de efectos entre la nulidad radical o absoluta (fundada en causas tasadas por el ordenamiento jurídico), que determina la ineficacia o mejor aún, la inexistencia ab initio del acto administrativo, que le afecta desde su aparente nacimiento y que supone que no se tenga por producido éste; frente a la anulabilidad o nulidad relativa, que supone una mera infracción del ordenamiento jurídico que produce efectos exclusivamente desde la fecha en que así se declara.

Es por ello que no puede predicarse actividad alguna, del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, cuando se está ante un vicio de nulidad absoluta o radical, en tanto aquella actuación administrativa deviene inexistente, situación ésta que no concurre cuando media una nulidad relativa o anulabilidad, como se reconoce en aquella sentencia de 19 de junio de 2004. Así, la actuación administrativa tendente a determinar la deuda tributaria mediante una liquidación, cuando esta incurre en anulabilidad, no perjudica los efectos interruptivos de la prescripción de aquella actividad administrativa, toda vez que los efectos de la posterior anulación no se retrotraen, situación ésta que no puede predicarse de los actos nulos de pleno derecho.

Y lo que es más trascendente a nuestros efectos, los nulos efectos jurídicos de los actos administrativos que incurren en nulidad de pleno derecho, concretamente en lo que supone su carencia de fuerza interruptiva, igualmente se extienden a los posteriores recursos o reclamaciones. En definitiva, la resolución administrativa o judicial que declara aquella nulidad radical goza de eficacia *ex tunc*, haciendo desaparecer del panorama jurídico aquel acto administrativo, por lo que no puede sostenerse que los procedimientos seguidos, en los que se pronuncia aquella declaración de nulidad, puedan interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración, dada la ausencia ab initio del propio acto administrativo dictado por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, si, declarada aquella nulidad radical, aquel acto administrativo nunca existió, no puede sostenerse que el mismo pueda dejar rastro jurídico alguno, ni tan siquiera el de las necesarias actuaciones llevadas a cabo en el seno del procedimiento de revisión que haya concluido con aquella declaración de nulidad de pleno derecho.

Así pues cabe concluir que la genérica redacción de aquel artículo 66.1.b) de la derogada ley 230/1963, de 28 de diciembre – equivalente al actual artículo 68.1.b) de la ley 58/2003, de 17 de diciembre – al señalar que la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe “ por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase “, decae cuando no existe –en Derecho- un previo acto administrativo. Esto es, no cabe considerar los efectos interruptivos - del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación – derivados de la interposición de cualquier reclamación o recurso, cuando falta la existencia de un previo acto administrativo.

En este mismo sentido debemos interpretar, a sensu contrario, la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo en aquella sentencia de 19 de abril de 2006, en la que se establecía que, “la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos ” (el subrayado es de este Tribunal), efecto interruptivo aquél que, a sensu contrario, desaparecerá cuando el vicio del que adolece el acto administrativo impugnado fuese el de nulidad de pleno derecho. Más contundente se mostró la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1989, cuando afirmó que el acto administrativo “ afectado de nulidad de pleno Derecho ... no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto ”.

En la misma línea, valga decir que la jurisprudencia igualmente se hace eco, no sólo de los nulos efectos jurídicos que produce el acto administrativo viciado de nulidad de pleno derecho, sino de los mismos nulos efectos de lo que la doctrina denomina “ inexistencia del acto “, al equiparar el acto nulo al acto administrativo inexistente. En este sentido, el Tribunal Supremo, en la ya citada sentencia de 31 de enero de 1989, ante el enjuiciamiento de una liquidación que adolecía de la falta del mínimo contenido y requisitos para calificarse como acto administrativo, concluye estar ante “ un acto inexistente “, afirmando que dicho acto inexistente “ no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto “, efecto éste que también concurriría, según el tribunal, de sostener que estamos ante un acto administrativo afectado de nulidad de pleno derecho, equiparando así la nulidad radical y la inexistencia de acto administrativo a estos efectos. Dice así el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Quinto de esa Sentencia:

“ QUINTO.- Al sujeto pasivo no se le notificó, pues, ninguna liquidación; liquidación que (por otra parte) jamás se practicó, tampoco. Lo notificado fue un «acto» sin contenido, un «acto» que (manifiestamente) ningún órgano competente dictó, y al que no precedió ni acompañó ninguno de los trámites previos o coetáneos (ni siquiera firma alguna) que las Leyes exigen para dictar actos municipales. Un acto inexistente, si se admitiera que los actos inexistentes existen, o, en todo caso, nulo de pleno Derecho por las causas que prevén los artículos 47 de la Ley de Procedimiento y 153.1 de la General Tributaria . Esta Sala, en Sentencias como las de 5 de diciembre de 1983 ha dicho ya que la prescripción regulada en los artículos 64 a 66 de esta Ley no puede interrumpirse «por la práctica de notificaciones irregulares... ni por las actividades de la Administración no materializadas en actos administrativos concretos». Y en este caso no existió, ni se notificó, un «acto administrativo concreto»; sólo la «actividad» descrita en el precedente fundamento 4.º, que no desembocó en ningún «acto administrativo concreto», sino en un acto «inexistente», o, al menos, afectado de nulidad de pleno Derecho (que es insubsanable e imprescriptible) y que no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto. No puede, pues, en este caso, admitirse la interpretación -literal que de los artículos 64 y 66 de la Ley General Tributaria hace la parte apelante (que la prescripción se interrumpió por la reclamación, no caducada, y no se consumó). La inexistencia, o radical

nulidad de pleno Derecho, de la «liquidación» notificada impide tal interpretación, incompatible con lo que prevé el artículo 3 del Código Civil y (conforme a él) con los principios que inspiran la Constitución, que consagra como valor superior de su ordenamiento jurídico la justicia (artículo 1-1), sujeta a los poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, garantiza la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9-1 y 3) y el derecho de cualquier persona a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (artículo 24-1), obliga a la Administración Pública a actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (artículo 103-1) e impone a los Tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (artículo 106-1). Que el sujeto pasivo, erróneamente, creyese hallarse ante una verdadera liquidación, y reclamase contra ella, no puede convertir en liquidación lo que nunca lo fue. Pese a ello lo radicalmente nulo no puede producir efecto alguno. Y por ello hay que concluir (con la sentencia apelada) que la prescripción se produjo, y desestimar la apelación. Pero, además esto último procedería aun cuanto no se considerase producida la prescripción, pues, en todo caso, la ilegalidad de la actuación contra la que el sujeto pasivo reclamó era (como se ha razonado) tan evidente, y tan grave, que la jurisdicción tenía forzosamente, que declarar, aun de oficio, si era necesario, la nulidad de pleno Derecho de la (pretendida) «liquidación» notificada, bastante, por sí sola, para determinar la estimación del recurso en 1.ª instancia y la desestimación de la presente apelación; todo ello, sin imposición de costas, por no concurrir las circunstancias previstas en el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.” (el subrayado es de este Tribunal)

Aparte de la equiparación entre inexistencia del acto administrativo y nulidad radical del mismo, la sentencia transcrita, añade lo subrayado en la transcripción precedente, que adquiere una singular relevancia en el caso que aquí se debate, y que viene a sostener que la creencia, errónea, del sujeto pasivo de hallarse ante una verdadera liquidación, no puede convertir en liquidación lo que nunca lo fue.

Y eso es lo que ocurre en el caso que constituye el objeto del presente recurso de alzada, donde no sólo se aprecia la caducidad de un procedimiento administrativo, sino también la finalización del mismo no con un acuerdo en el que se declarase dicha caducidad, con los consiguientes efectos de dicha declaración (archivo de las actuaciones del procedimiento de liquidación y carencia de efectos de dicho procedimiento incluso los interruptivos de la prescripción), sino que el mismo es finalizado con una liquidación que cabe reputar como “inexistente” en Derecho, en la medida que tal liquidación se ha producido en el seno de un procedimiento inhábil para producir dicho efecto.

No cabe sostener lícitamente que las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción y, simultáneamente, sostener que la interposición de recursos y reclamaciones económico-administrativas frente a un acto administrativo de liquidación dictado ilegalmente en el seno de ese procedimiento son susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la pertinente liquidación.

Dicha conclusión no puede verse empañada por el hecho de que la normativa vigente (artículo 104.5 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre) contemple la conservación de validez y eficacia de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el seno del procedimiento caducado, dado que tal previsión responde a una adecuada ponderación del legislador entre los principios de eficacia administrativa, por un lado, y el de seguridad jurídica por otro. Es por ello que tal previsión normativa no enturbia el efecto principal de aquella declaración de caducidad, cual es la desaparición jurídica del procedimiento caducado, de ahí que dicha norma, como ya hiciera la ley 30/1992 y la ley de procedimiento administrativo de 1958, niegue a tales procedimientos de cualquier efecto interruptivo de la prescripción, que en este caso se concreta en la vertiente del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Como se indica en la citada Resolución de 26 de abril de 2012, R.G. 00/4979/2011, hay un cierto paralelismo entre la regulación de los artículos 150 LGT, para el procedimiento inspector, y el artículo 104 del mismo cuerpo legal, para los procedimientos, como los de gestión o el sancionador, sometidos a plazos de caducidad:

“Pues bien, en este sentido conviene destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 (nº de recurso 1908/2008). En la misma se confirma sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2007 (nº de recurso 274/2006), deducida a su vez frente a Resolución de este TEAC, de 29 de junio de 2006 (RG 2775/2005). En dicha sentencia, el Tribunal Supremo reproduce, en primer término, las alegaciones que en su día ante el TEAC formuló el reclamante, quien entendía que una vez dictada sentencia que estimaba las pretensiones del recurrente, ordenando la retroacción, se había acabado produciendo la prescripción de la deuda liquidada por dos razones: de un lado, por el incumplimiento del plazo que para la retroacción de las actuaciones inspectores prevé el artículo 150.5 LGT y además porque tampoco interrumpía la prescripción la interposición de las diferentes reclamaciones o recursos (en los que se había obtenido el fallo estimatorio que ordenaba precisamente la retroacción), ya que, de lo contrario, quedaría vacío de contenido dicho apartado 5 del artículo 150 y "resultaría totalmente indiferente que la Administración tributaria finalizase o no las ulteriores actuaciones inspectoras en el plazo de seis meses”.

Seguidamente, la sentencia recoge también la fundamentación de la resolución desestimatoria que se dictó por este TEAC, que era 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 había 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".

El anterior criterio del TEAC no fue confirmado por la Audiencia Nacional. En su sentencia de 3 de diciembre de 2007 se afirma:

"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.

(...)

(...) 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[1]. 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."

Impugnada esta sentencia de la Audiencia en casación por el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado, el recurso fue desestimado, razonando el Tribunal Supremo en los siguientes términos:

"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 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.

(...)

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 caso 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 (...) interrumpieron la prescripción".

En efecto, siguiendo al Tribunal Supremo y trazando un paralelismo entre ambas regulaciones, el artículo 150 y el 104 LGT, ello nos conduce a la misma conclusión que este TEAC ya estableció en su Resolución anteriormente transcrita 00/4337/2009, de fecha 26 de octubre de 2010, según la cual el artículo 104.5 de la Ley 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, salvaguardando, eso sí, el derecho sustantivo del órgano administrativo actuante para el que, simplemente, el procedimiento caducado es inocuo, ni lo perjudica ni interrumpe el plazo de prescripción. La preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento, pues de lo contrario, vaciando de contenido el artículo 104.5 LGT, resultaría totalmente indiferente que la Administración finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses o no y que cumpliera o no con su obligación de apreciar de oficio tal caducidad, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones para conseguir tal declaración de caducidad, pues en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria."

Lo argumentado hasta ahora conduce a este Tribunal a negar efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del IRNR del año 2007 que nos ocupa, relativo a las

cantidades percibidas por el sujeto pasivo (...), a cuantas reclamaciones y recursos ha interpuesto el interesado en plazo frente a dicho "inexistente" acto administrativo de liquidación, que en este caso se concretan en la reclamación económico-administrativa número (...) y en el presente recurso de alzada interpuesto por el interesado frente a la resolución desestimatoria dictada por el TEAR de Madrid, de modo que si el plazo de prescripción del citado derecho no se hubiese interrumpido por otra causa se encontraría ya prescrito en la fecha de aprobación de la presente Resolución, al haber transcurrido más de cuatro años desde la presentación de la autoliquidación. (...)"

El criterio del Tribunal Supremo (sección segunda) recogido en la sentencia de 24 de junio de 2011 (Rec. nº 1908/2008), que ha servido de fundamento a las Resoluciones citadas de este TEAC, ha sido reiterado en sentencia de la misma sección de 4 de abril de 2013 (Rec. nº 3369/2012).

Conviene precisar que este Tribunal Central no ignora el criterio recogido en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2010 (Rec. nº 412/2008), a la que luego se remite la sentencia de 23 de octubre de 2012 (Rec. nº 306/2012). No obstante, entiende que, a salvo de futuros pronunciamientos del propio Tribunal Supremo indicando lo contrario, estas sentencias no son aplicables por las siguientes razones: son dictadas por las secciones tercera y cuarta, en materia de reintegro de subvenciones públicas y no sobre el derecho a liquidar de la Administración tributaria, y, si bien por remisión de la normativa de subvenciones, acaban haciendo referencia a la Ley General Tributaria de 1963, -que es la normativa que aplica la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003, en la que a su vez se basan ambas sentencias- debe tenerse en cuenta que en la Ley General Tributaria de 1963 precisamente no existía la institución de la caducidad para los procedimientos de aplicación de los tributos; por ello, estas decisiones del Tribunal Supremo no parten de una interpretación sistemática de la normativa actualmente vigente, en la que, como se ha expuesto, el artículo 104.5 LGT cobra especial importancia en su interpretación conjunta con el artículo 68.1.b) del mismo cuerpo legal.

Asimismo, tampoco sirve para desvirtuar el criterio de este TEAC – insistimos, con fundamento en las sentencias citadas del Tribunal Supremo de 2011 y 2013- el argumento de que estas referidas sentencias del Alto Tribunal contemplan supuestos distintos y que no son aplicables por el hecho de que la reclamación o el recurso (cuya eficacia interruptiva de la prescripción se niega) es posterior al incumplimiento del plazo máximo en el procedimiento de gestión, puesto que la propia Administración, antes de la interposición del recurso o reclamación, no sólo pudo sino que debió haber estimado por sí misma la caducidad del procedimiento en cualquier momento y haber iniciado otro expediente y tramitarlo sin caducidad, interrumpiendo entonces válidamente el plazo de prescripción, de forma tal que el ejercicio de un derecho (el de recurrir por parte del obligado tributario) no puede beneficiar a quien ha incumplido su obligación (la Administración que debió declarar la caducidad). En refrendo de esta solución confluyen una pluralidad de argumentos:

- En primer lugar, el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase del artículo 68.1.a) de la Ley General Tributaria no puede interpretarse en términos absolutamente literales. La jurisprudencia niega dicho efecto a las reclamaciones o recursos instados contra actos nulos de pleno derecho (entre muchas, en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012, Rec. nº 6180/2011). Evidentemente la caducidad no determina la nulidad de pleno derecho, pero sí la ineficacia del procedimiento.

- En segundo lugar, esa misma interpretación finalista merece el artículo 104.5 de la Ley General Tributaria cuando se refiere a las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados. Resulta excesivamente formalista, y va en contra de la finalidad de la norma, interpretar literalmente que tales actuaciones comprenden tan solo los actos verificados entre el acuerdo de iniciación y la liquidación. Para determinar el auténtico alcance de la norma debe atenderse a su finalidad y naturaleza "sancionadora" del incumplimiento por parte de la Administración autora del acto de dos de sus principales obligaciones: primero, la de respetar el plazo máximo de duración de los procedimientos; y segunda, la de apreciar de oficio la caducidad.

- En tercer término, para la teoría general del Derecho, las causas interruptivas de la prescripción extintiva tienen su fundamento en la existencia de una actividad destinada al reconocimiento o ejecución del derecho en juego. Esta idea es reflejada en la Ley General Tributaria al enunciar las actuaciones de la Administración, de manera que no todo acto administrativo tiene eficacia interruptiva, sino solo aquellos conducentes al ejercicio del derecho a liquidar, como se advierte en el apartado a) del artículo 68.1. El recurso del contribuyente instando la anulación de la liquidación por caducidad del procedimiento en que fue dictada, no constituye un reconocimiento de deuda, sino precisamente su negación.

- En cuarto lugar, aunque declarar la caducidad constituye un deber de la Administración, ello no impide que el interesado pueda promoverla. De este modo, resulta cuando menos paradójico que la petición del interesado destinada a obtener una declaración de caducidad que luego es estimada, sea privada de todo vínculo con el procedimiento declarado caducado por el mero hecho de haber adoptado la forma de recurso o reclamación. No es coherente que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí lo haga el acto del interesado tendente a lograr ese efecto.

- Y por último, la tesis contraria perjudicaría de manera desproporcionada los intereses del contribuyente, pues no debe perderse de vista que la caducidad del procedimiento opera en beneficio del administrado y la sanción que lleva aparejada es su ineficacia para interrumpir la prescripción. Desde esta óptica, carece de justificación razonable que el hecho de instar la declaración de caducidad redunde en perjuicio del interesado cuando tiene por objeto poner de manifiesto la infracción del deber de resolver en plazo y, además, está destinada a suplir el incumplimiento de la Administración de la obligación de declararla de oficio. Esta doble vulneración legal de la Administración tributaria no puede ser premiada con la conservación de su derecho. Y a ello se suma que la tesis contraria restringiría injustificadamente la capacidad de reacción del interesado ante el procedimiento caducado, puesto que el acto dirigido a hacer valer la caducidad sería penalizado en todo caso con la interrupción de la prescripción.

Finalmente, este Tribunal Central no puedo compartir el argumento, en contra de su criterio, expresado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencias de 31 de marzo de 2014 (Rec. nº 935/2011 y 935/2011) quien afirma literalmente: "A mayor abundamiento, adviértase además que el haberse superado o no el plazo máximo de duración de un procedimiento, a veces por un solo día, puede depender de un deficiente funcionamiento del servicio de correos, ajeno a la Administración tributaria, o de una apreciación a menudo no exenta de dificultad de si un período está o no justificado o una dilación en el procedimiento es o no imputable la Administración tributaria, y dada la carga de trabajo de los órganos económico-administrativos y de los órganos judiciales de esta jurisdicción contencioso-administrativa, en la realidad la tesis que preconiza el TEAC vendría a suponer la prescripción del derecho a liquidar en todos los supuestos en que el procedimiento de gestión tributaria excede del plazo máximo de duración". Al igual que la superación por un día del plazo máximo de duración de un procedimiento de gestión entraña caducidad, si se trata de un recurso o reclamación interpuesto por los contribuyentes, si lo deducen un día fuera de plazo, ello supone la extemporaneidad de su recurso o reclamación y que no se entre, por un solo día, a conocer del asunto; sería difícil fijar qué exceso del plazo de duración se permite para no aplicar la caducidad prevista por la Ley, en función de si sólo se incumple el plazo por un solo día, o por tres o por cinco,...; resulta una tesis novedosa, en materia de notificaciones de actos de la Administración tributaria practicadas a través del servicio de correos, el que la notificación pueda no ser considerada defectuosa si se debe a un mal funcionamiento del servicio de Correos; finalmente, en cuanto a nuestra carga de trabajo, sin duda es enorme, y sin duda existen también muchas dificultades a la hora de apreciar si existen o no dilaciones o períodos de interrupción justificada, pero como bien advierte el artículo 239.1 de la Ley General Tributaria respecto de los Tribunales Económico-Administrativos "1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales".

Aplicando lo expuesto al caso concreto que analizamos, resulta que el procedimiento de comprobación limitada correspondiente al IMPUESTO SOBRE EL VALOR, ejercicio 2007, con número de referencia: 2007-390-41770117M que culminó mediante declaración de caducidad notificada al interesado el 19 de noviembre de 2010, no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Tampoco tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho de la Administración de determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 1T 2007 a 4T 2007, el procedimiento de comprobación limitada iniciado mediante notificación de requerimiento en fecha 19 de noviembre de 2010, que culminó mediante liquidación provisional notificada el 26 de septiembre de 2011, puesto que también había caducado, así como la interposición de la presente reclamación económico administrativa interpuesta en fecha 5 de octubre de 2011 contra la liquidación emanada del procedimiento caducado. Por lo que, no constando en el expediente otra causa que interrumpa la prescripción, se encontraría prescrito a la fecha de la presente resolución dicho derecho, al haber transcurrido más de cuatro años desde la presentación de las autoliquidaciones.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación económico administrativa,

**ACUERDA:**

estimarla, y declarar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.