

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065672

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de marzo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 8/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Ampliación. Remisión del expediente al Ministerio Fiscal y devolución del mismo a la Administración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La primera cuestión debatida se refiere a si resulta de aplicación el plazo mínimo de seis meses previsto en el párrafo segundo del art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) en aquellos casos en que la Administración no ha ampliado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Pues bien, el párrafo segundo del mencionado art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) es meridianamente claro al señalar que lo consignado en el párrafo primero -plazo mínimo de seis meses para finalizar las actuaciones inspectoras- se aplicará también 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. Por tanto, sólo en aquellos supuestos en los que antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal se hubiese ampliado el plazo de duración del procedimiento resultaría de aplicación el plazo mínimo de seis meses para finalizar las actuaciones inspectoras. Si la norma hubiera querido extender esta regla a los casos en que al tiempo de remitir el expediente al Ministerio Fiscal no se hubiera ampliado el plazo, simplemente lo habría hecho. Pero no ha sido así, como se deduce del tenor literal del precepto. **(Criterio 1 de 3) Interrupciones y dilaciones. Suspensión del cómputo del plazo de prescripción por remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Plazo de las actuaciones cuando regresan a la Administración tras la finalización de la vía penal. «Dies a quo» para la reanudación del cómputo.** La siguiente cuestión controvertida consiste en determinar si la suspensión del plazo de prescripción que establece el art. 180.1 de la Ley 58/2003 (LGT) se perjudica o no por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, con la consecuencia, respectiva, de que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal no se pueda usar a la vuelta del proceso penal o, por el contrario, sí pueda serlo sin que se vea afectado por el incumplimiento del plazo máximo de duración en el que a posteriori pueda incurrir el procedimiento inspector. Pues bien, la suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones a la vía penal puede usarse a la vuelta del proceso penal sin verse afectada por dicho exceso de plazo de duración. En cuando al hito determinante para la reanudación del cómputo del plazo, será la fecha en que se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente de la inspección para continuar el procedimiento. **(Criterio 2 de 3) Plazo para la adopción de acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras.** Por último, para determinar si el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha sido adoptado en plazo, esto es, antes de que expire el plazo originario de doce meses, no se descontarán ni las dilaciones no imputables a la Administración ni los períodos de interrupción justificada, a excepción, en relación con estos últimos, de los ocasionados por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o por el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente en aquellos supuestos en que la Administración aprecia la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública. Esta conclusión resulta acorde con la doctrina del Tribunal Supremo, conforme a la cual, las dilaciones o interrupciones justificadas del procedimiento de inspección no deben descontarse para determinar si el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo dentro del plazo inicial de 12 meses, dado que la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que tales dilaciones o interrupciones justificadas suponen, no impide la práctica de las que durante dicha situación pudieran

desarrollarse, lo que obliga a concluir que nada impedía a la Administración acordar dentro de plazo la prórroga del procedimiento. Y es que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, constituye un supuesto muy particular porque a diferencia de otros, como puede ser el de petición de información, determina necesariamente la suspensión del procedimiento de inspección, tal como establece el art. 180.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Hasta tal punto son así las cosas que el propio art. 180.1 de la Ley 58/2003 (LGT) señala que «las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes», contemplándose por ello un supuesto específico de interrupción justificada y además de ampliación del plazo para estos casos concretos en el art. 150.4.b) de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150 y 180.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 102 y 103.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31.bis.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 31 de marzo de 2016, recaída en las reclamaciones nº 54/01844/2013 y 54/01907/2013, acumuladas, relativas a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 17 de octubre de 2007 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT notificó al obligado tributario el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los años 2004 y 2005.

El 16 de enero de 2008 se notifica acuerdo de ampliación del alcance de las actuaciones a los períodos 2003 y 2006 en relación al IRPF y al IVA.

El 22 de septiembre de 2008 tiene entrada en la Fiscalía de la Audiencia Provincial de Pontevedra denuncia contra el obligado tributario por un supuesto delito contra la Hacienda Pública por el concepto de IRPF de 2004, tipificado en el artículo 305 del Código Penal.

La sentencia de 14 de marzo de 2013 del Juzgado de lo Penal nº 2 de Pontevedra absuelve del delito al obligado tributario.

Por auto de 23 de abril de 2013, notificado a la Abogacía del Estado el 30 de abril de 2013, se declara firme la sentencia.

El 28 de mayo de 2013 se notifica al obligado tributario una comunicación de continuación de las actuaciones inspectoras junto con una propuesta de ampliación del plazo de las mismas por período no superior a 12 meses con base en el artículo 150.4.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), concediéndosele un plazo de diez días hábiles para presentar alegaciones en relación con dicha propuesta de ampliación.

El 13 de junio de 2013 se notifica al obligado tributario el trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución y el 2 de julio de 2013 recibe acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones por otros 12 meses adicionales.

El 2 de julio de 2013 el interesado suscribe acta de disconformidad por el IRPF del ejercicio 2004 y simultáneamente recibe acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador por la infracción tributaria grave del artículo 191.3 de la LGT.

En el acta se hace referencia expresa a la existencia del acuerdo de ampliación.

El 24 de septiembre de 2013 se notifica al contribuyente acuerdo de liquidación definitiva en el que se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

En relación con el plazo de duración del procedimiento, se incluye una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal (1681 días) y una dilación no imputable a la Administración por retraso en la aportación de determinados extractos bancarios que abarca desde el 06/11/2007 al 27/03/2008 (142 días).

Se modifican los datos declarados en el sentido de incorporar, como dividendos y de conformidad con la sentencia de 14 de marzo de 2013, determinados ingresos bancarios.

El 24 de septiembre de 2013 se le notifica también el acuerdo de imposición de sanción.

2.- Con fecha 23 de octubre de 2013 el obligado tributario interpone sendas reclamaciones económico-administrativas contra la liquidación y la sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia alegando, entre otras cosas, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por haber tenido la comprobación una duración superior a 12 meses, formulando en particular las siguientes alegaciones respecto del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección a otros doce meses adicionales: la comprobación inspectora debió concluir en el plazo de doce meses; el acuerdo de ampliación no puede adoptarse concluido el plazo de un año desde el inicio de la comprobación; y la falta de motivación del acuerdo de ampliación. Además de otras alegaciones, como el cálculo incorrecto de las dilaciones y, respecto del fondo del asunto, que la Inspección no ha acreditado que el contribuyente percibiera dividendos.

3.- Previa acumulación de las reclamaciones, el 31 de marzo de 2016 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEAR, en adelante) dictó resolución en única instancia estimando las reclamaciones y anulando la liquidación y el acuerdo sancionador. El TEAR concluyó en su resolución que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IRPF del ejercicio 2004 como consecuencia de haberse superado el plazo máximo de 12 meses de duración del procedimiento de inspección al no aceptar como dilaciones el período de 142 días señalado por la Inspección sino tan sólo el período comprendido entre el 07/11/2007 y el 12/12/2007, lo que supone una cifra de 35 días.

Argumenta el TEAR su resolución, en lo que al presente recurso extraordinario de alzada se refiere, del modo siguiente[1]:

III

En este caso, **al margen del acuerdo de ampliación ignorado por la propia liquidación**, las fechas determinantes son:

- 1.- 17/10/2007: Inicio de la actuación inspectora.
- 2.- 22/09/2008: Remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- 3.- 30/04/2013: Notificación de la sentencia absolutoria firme a la Abogacía del Estado.
- 4.- 25/09/2013: Notificación de la liquidación.

Suponen, de acuerdo con el mencionado 103.c), una duración aproximada de 16 meses (11 + 5) superior al plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, previsto en el artículo 150.1 de la LGT.

No obstante, la Inspección, según el reproducido artículo 104.a), incluye una dilación por causa no imputable a la Administración de 142 días (4,7 meses), de 06/11/2007 a 27/03/2008 y motivada por el retraso en la aportación de extractos bancarios.

Procede detenerse en el análisis de dicha dilación por ser decisiva en el computo del plazo:

(.....)

c.- A la vista de estos hechos y de acuerdo la jurisprudencia resumida en la sentencia de 15/06/2015 y las conclusiones de la resolución de 23/05/2013, la dilación abarca únicamente de 07/11/2007 a 12/12/2007 ya que en la siguiente comparecencia, de 21/12/2007, se entrega a D.ª María del Carmen una relación de los movimientos de sus cuentas bancarias, sin que las aportaciones posteriores hayan impedido "continuar con normalidad el

desarrollo de la actividad inspectora", y, por ello, **la actuación ha tenido una duración superior al plazo legal máximo de 12 meses.**

IV

El artículo 150.2 de la LGT indica que *"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 (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por (...) 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."

El derecho a liquidar el IRPF de 2004 prescribió el 30/06/2009 (artículos 66.a) y 67.1 de la LGT).

Por tanto, **debe declararse prescrito dicho derecho ya que la actuación interruptiva contemplada en el artículo 150.2, es, en este caso,** en función del cómputo del n.º de días, **o la comunicación de continuación de las actuaciones de 28/05/2013 o la notificación de trámite de audiencia de 13/06/2013, posteriores en cualquier caso al 30/06/2009.**

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea y oponerse a la doctrina fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- El motivo del presente recurso extraordinario trae causa del criterio adoptado por el TEAR en el Fundamento de Derecho IV de su resolución declarando la prescripción del ejercicio 2004 al considerar que, por no resultar procedente el total período de dilación determinado por la Inspección sino uno inferior, la actuación inspectora superó el plazo legal de duración de 12 meses y que las posibles actuaciones interruptivas de la prescripción posteriores a dicho plazo se producen después de transcurrido el plazo de prescripción.

Este Centro Directivo considera que en los supuestos en los que no se ha ampliado el plazo de doce a veinticuatro meses también debe aplicarse el plazo mínimo de seis meses para la finalización de las actuaciones, una vez se devuelve el expediente por el Ministerio Fiscal, recogido en el artículo 150.5 párrafo segundo de la LGT.

Una interpretación del literal del apartado segundo del artículo 150.5 de la LGT lleva a considerar que, al extender el plazo mínimo de seis meses para la conclusión de las actuaciones inspectoras, a los supuestos de remisión del expediente al Ministerio Fiscal y posterior devolución a la AEAT, hace un esfuerzo por incluir también aquellos casos en los que se ha procedido a la ampliación del plazo de doce a veinticuatro meses.

No obstante, además del supuesto expresamente recogido por la norma que tiene lugar cuando se ha ampliado el plazo de las actuaciones inspectoras de doce a veinticuatro meses, a juicio de este Centro Directivo debe atenderse al espíritu y finalidad de la norma, que no es otro que permitir que en los casos en que se ha de interrumpir la tramitación de un expediente para su remisión al Ministerio Fiscal y posteriormente, por no apreciarse la existencia de delito, proceda retomar las actuaciones para su conclusión en vía administrativa, se disponga de un plazo mayor al inicialmente previsto en la norma con carácter general.

El artículo 150 de la LGT recoge:

- De un lado, permite la ampliación del plazo inicial de doce meses a veinticuatro (artículo 150.4.b) LGT) por la sola remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

- Por otro lado, permite disponer de un plazo mínimo de seis meses con posterioridad a la devolución del expediente por la autoridad judicial (artículo 150.5.2º LGT) en aquellos casos en que ya se hubiera ampliado el plazo a veinticuatro meses con anterioridad a haberse apreciado indicios de delito.

Carece de sentido defender que la ley ha previsto un plazo mayor para la conclusión de las actuaciones en el artículo 150.5.2º por un mínimo de seis meses desde la devolución del expediente a la Administración sólo para los casos en los que ya la Administración ha dispuesto de veinticuatro meses por ampliación del plazo de doce meses, y no reconocer ese mismo plazo de seis meses para los casos en que la Administración sólo ha dispuesto de doce meses por no haberse ampliado el plazo a veinticuatro.

Entendemos que el espíritu de la ley responde a esa voluntad del legislador de otorgar un plazo mayor a la Administración en estos casos, en que por imperativo legal el procedimiento ha de ser interrumpido en atención a la mayor gravedad de la calificación jurídica de los hechos puesto de manifiesto en el curso de las actuaciones y se ha retomado posteriormente al cabo de un tiempo, inclusive en los casos en que se haya ampliado el plazo inicial de doce meses a veinticuatro, pero sin excluir aquellos casos en que no se haya procedido a dicha ampliación antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

En la resolución recurrida el plazo del que disponía la Administración para ampliar el plazo era de un mes, plazo en el que no es posible materialmente tras cinco años de interrupción ni acabar un procedimiento ni acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones.

Este mismo espíritu es el que subyace en el plazo de seis meses otorgado en el párrafo primero del artículo 150.5 para los supuestos de ejecuciones de fallo, es decir, para casos en los que, como en el presente, se han de retomar las actuaciones por la Administración, adecuándose al pronunciamiento de los tribunales, tras un largo período de interrupción.

Al hablar de espíritu y finalidad de la norma en el artículo 3.1 del Código Civil, el legislador acoge el criterio teleológico de interpretación de la misma, lo que obliga a rechazar todo lo que obstaculice la obtención del resultado que se quiere alcanzar con ella.

El Director recurrente estima que la Inspección disponía del plazo de seis meses a que se refieren los apartados primero y segundo del artículo 150.5 de la LGT conforme a lo razonado más arriba y considera, por tanto, que las actuaciones terminaron en plazo. Téngase en cuenta que en este caso el expediente se remitió al Ministerio Fiscal transcurridos 11 meses y desde la devolución del mismo hasta que se practica liquidación no transcurren seis meses, añadiendo además que al mes de recibir el expediente se inician los trámites para ampliar el plazo de las actuaciones al tiempo que se reanudan las mismas.

2) La resolución del TEAR recurrida ha aplicado un criterio distinto al recogido en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de mayo de 2015 (RG 5978/2013).

En esta resolución el TEAC estableció el criterio de que la suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal se puede usar a la vuelta del proceso penal sin que se vea afectado por el exceso de plazo.

Pues bien, en el caso aquí analizado el derecho a determinar la deuda tributaria del IRPF del ejercicio 2004 iniciado el 1 de julio de 2005 finalizaba el 30 de junio de 2009, en ausencia de las interrupciones de la prescripción producidas por las actuaciones inspectoras que después decaen por el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento. De este plazo de 4 años, iniciado el 1 de julio de 2005, al tiempo de remitirse las actuaciones al Ministerio Fiscal el 22 de septiembre de 2008, aún restaban nueve meses (282 días exactamente) para que se consumara la prescripción.

Habiendo quedado el plazo de prescripción suspendido con la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y reanudado con la devolución de éstas el 30 de abril de 2013 por imperativo del artículo 180.1 de la LGT, dicho plazo de prescripción debía finalizar el 6 de febrero de 2014, por lo que habiéndose notificado el acuerdo de liquidación el 25 de septiembre de 2013 debería haberse confirmado el acuerdo impugnado, rechazándose el alegato de prescripción del período 2004.

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

El Director recurrente considera gravemente dañosa y errónea la resolución del TEAR impugnada y contraria, además, al criterio sostenido por este Tribunal Económico-Administrativo Central. En su opinión el TEAR no debería haber declarado la prescripción del IRPF del ejercicio 2004 por dos motivos:

1) Porque no se había superado el plazo legal de 12 meses para la realización de las actuaciones inspectoras, en contra de lo que sostiene el TEAR, ya que resultaba de aplicación el plazo mínimo de seis meses dispuesto en el artículo 150.5.2º de la LGT para los casos en que la Administración sólo ha dispuesto de doce meses por no haberse ampliado el plazo a veinticuatro antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

2) Porque, aun admitiendo que se hubiera superado el plazo máximo legal de duración de las actuaciones inspectoras, resultaba de aplicación la doctrina del TEAC recogida en la resolución de 7 de mayo de 2015 (RG 5978/2013) en cuya virtud la suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal se puede usar a la vuelta del proceso penal sin que se vea afectado por el exceso de plazo.

Así pues, son varias las cuestiones controvertidas que han de examinarse en el presente recurso:

Si resulta de aplicación el plazo mínimo de seis meses previsto en el párrafo segundo del artículo 150.5 de la LGT, en aquellos casos en que la Administración no ha ampliado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Si la suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT se perjudica o no por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tributaria tras la finalización de la vía penal, con la consecuencia, respectiva, de que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal no se pueda usar a la vuelta del proceso penal o, por el contrario, sí pueda serlo sin que se vea afectado por el incumplimiento del plazo máximo de duración en que pueda incurrir después el procedimiento inspector.

Tercero.

Con carácter previo al análisis de las cuestiones controvertidas este Tribunal Central considera necesario referirse a los hechos concretos acaecidos en el supuesto analizado.

El TEAR no ha tenido en consideración en su resolución el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones de 12 a 24 meses. De la resolución del Tribunal Regional parece inferirse que el motivo de no tener en cuenta la ampliación del plazo de duración del procedimiento radica en el hecho de que el propio acuerdo de liquidación lo ha ignorado. A tal conclusión parece, ciertamente, conducir la siguiente expresión utilizada por el TEAR al comienzo del Fundamento de Derecho tercero de su resolución: *“En este caso, al margen del acuerdo de ampliación ignorado por la propia liquidación.....”*

Sin embargo, este acuerdo, precedido del preceptivo trámite de alegaciones al interesado, los dos trámites debidamente notificados, además de constar en el expediente, no fueron ignorados por la Administración; así, en el acta suscrita con el interesado consta expresamente la referencia al acuerdo de ampliación. Y en cuanto al acuerdo de liquidación, si bien en el mismo se detecta una errata al hacer referencia al plazo de 12 meses, del contenido de éste se colige que dicho acuerdo de ampliación no fue ignorado por la Administración. En efecto, en el Antecedente de Hecho primero del acuerdo de liquidación se señala que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 17/10/2007 y que en el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras no han de tomarse en cuenta una interrupción justificada de 1.681 días como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y una dilación no imputable a la Administración de 142 días, por lo que se indica que del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 1.823 días. Dice el acuerdo de liquidación que *“considerando las circunstancias anteriores, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el día 13/10/2013”*. Pues bien, esta fecha del 13/10/2013 en la que concluiría según el acuerdo de liquidación el plazo máximo de duración del procedimiento se obtiene precisamente sumando a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (17/10/2007) los 1.823 días de interrupción justificada y dilación y los 365 días de la ampliación de plazo acordada en el procedimiento.

A todo lo anterior se añade el significativo hecho de que en el escrito de alegaciones formuladas por el propio interesado al TEAR, con motivo de la reclamación interpuesta, las primeras alegaciones se centran precisamente en combatir la procedencia de haber dictado ese acuerdo de ampliación transcurridos doce meses desde la fecha de inicio del procedimiento así como su correcta o no motivación.

Cuarto.

La primera cuestión debatida se refiere a si resulta de aplicación el plazo mínimo de seis meses previsto en el párrafo segundo del artículo 150.5 de la LGT en aquellos casos en que la Administración no ha ampliado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el expediente, disponía lo siguiente:

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras

“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 artículo 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 a) 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 b) 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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 que deba continuar el procedimiento”.

El Director recurrente defiende la aplicabilidad de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 150.5 de la LGT, es decir, el reconocimiento de un plazo mínimo de seis meses para concluir las actuaciones inspectoras tras la devolución del expediente a la Administración al haber sido absuelto el interesado por sentencia firme, en aquellos casos –como el aquí examinado– en los que no se hubiese ampliado el plazo de duración del procedimiento de inspección antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

A juicio de este Tribunal Central tal postura debe ser rechazada, pues no se compadece ni con la literalidad del precepto ni con su finalidad.

Así, en efecto, el párrafo segundo del artículo 150.5 de la LGT es meridianamente claro al señalar que lo consignado en el párrafo primero (plazo mínimo de seis meses para finalizar las actuaciones inspectoras) se aplicará también 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. Por tanto, sólo en aquellos supuestos en los que antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal se

hubiese ampliado el plazo de duración del procedimiento resultaría de aplicación el plazo mínimo de seis meses para finalizar las actuaciones inspectoras.

Si la norma hubiera querido extender esta regla a los casos en que al tiempo de remitir el expediente al Ministerio Fiscal no se hubiera ampliado el plazo, simplemente lo habría hecho. Pero no ha sido así, como se deduce del tenor literal del precepto.

Por otra parte, no constituye ningún sinsentido, a nuestro juicio, en contra de lo que parece sugerir el Director recurrente, esta diferencia de trato dada por la norma a las dos situaciones.

Así, en efecto, teniendo presente, al amparo del artículo 150.4 de la LGT, que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal es causa que posibilita la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, tiene pleno sentido que si no existió ampliación de plazo previa a la citada remisión, no se aplique el plazo mínimo de seis meses para completarlas una vez que el expediente ha sido devuelto a la Administración, pues tras dicha devolución siempre le cabe a la Administración la posibilidad de ampliar el plazo por otros 12 meses más, tal y como se desarrolla en el fundamento de derecho Sexto de esta resolución.

En cambio, cuando la Administración ya había hecho uso de la ampliación del plazo por la complejidad de las actuaciones y luego, por apreciar indicios de delito, remite el expediente al Ministerio Fiscal, si luego regresa el expediente desde el ámbito penal, la Administración ya no puede ampliar otra vez el plazo y esta es la razón por la cual la Ley otorga a la Administración en estos supuestos el plazo mínimo de los seis meses.

El mismo criterio ahora mantenido ya ha sido sostenido por este Tribunal Central en resoluciones, relativas ambas al mismo interesado, 00/799/2013 de 22 de septiembre de 2016 y 00/797/2013 de 4 de febrero de 2016.

Quinto.

La siguiente cuestión controvertida consiste en determinar si la suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT se perjudica o no por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, con la consecuencia, respectiva, de que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal no se pueda usar a la vuelta del proceso penal o, por el contrario, sí pueda serlo sin que se vea afectado por el incumplimiento del plazo máximo de duración en el que a posteriori pueda incurrir el procedimiento inspector.

El artículo 180.1 de la LGT disponía en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el expediente:

“1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Del precepto transcrito se infiere que con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal queda suspendido el cómputo del plazo de prescripción, es decir, dicho plazo deja de correr. Y que se reanudará su cómputo en el punto en el que estaba cuando se suspendió una vez que la Administración recibe el expediente por no haberse apreciado la existencia de delito.

En cuando al hito determinante para la reanudación del cómputo del plazo, este Tribunal Central debe reseñar que será la fecha en que se produzca la recepción o de la resolución judicial o del expediente devuelto por el órgano competente de la inspección para continuar el procedimiento.

Así lo prevé expresamente el artículo 103 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, el cual señala en la letra c) hoy vigente del apartado 1 (hasta el 1 de enero de 2013 en la letra b):

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

(...)

c) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento”.

Solución ésta que resulta acorde, como no podía ser de otra manera al ser el reglamento un mero desarrollo de la norma legal, con la prevista en el apartado 5 del artículo 150 de la LGT para los casos de retroacción (*“El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución”*) y para los supuestos de 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 después debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 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 que deba continuar el procedimiento”*.

Volviendo al caso aquí examinado, el cual sirve para ilustrar el criterio que se debate, se iniciaron las actuaciones inspectoras el 17/10/2007. El 22/09/2008 tiene entrada en la Fiscalía denuncia contra el obligado tributario por un supuesto delito contra la Hacienda Pública. A partir de ese momento el procedimiento de inspección quedó suspendido. Una vez que no se aprecia le existencia de delito, y no constándole a este TEAC la fecha en que el expediente tiene entrada en el órgano de inspección competente para continuar el procedimiento, sí queda acreditado al menos que por sentencia de 14/03/2013 se absuelve al obligado tributario del delito y que mediante auto de 23/04/2013 se notifica a la Abogacía del Estado la firmeza de la sentencia, comunicando el 28/05/2013 la Administración tributaria al interesado la continuación de actuaciones, que finalizan el 24/09/2013 con la notificación del acuerdo de liquidación.

El TEAR considera que no procede tomar como dilaciones no imputables a la Administración los 142 días consignados en el acuerdo de liquidación sino tan sólo 35 días. Y concluye que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La consecuencia inherente a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento es, conforme a lo establecido en el artículo 150.2 de la LGT, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo de 12 meses en que había de finalizar el procedimiento. Entre estas actuaciones se incluye también la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, tal como recordó este Tribunal Central en su resolución de 7 de mayo de 2015 (RG 5978/2013). Así, señalaba esta resolución:

Esta cuestión ya ha sido resuelta por este TEAC a través de la resolución 18/07/2013 (R.G. 3492/10), que ha concluido que cuando la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal se produce en el seno del procedimiento inspector, ello lleva consigo que su incardinación en dicho procedimiento deba considerarse a todos los efectos, de modo que le son aplicables las consecuencias del incumplimiento de los plazos del procedimiento en el curso del cual se ha producido, el procedimiento inspector, lo que supone que perderá su eficacia interruptora de la prescripción si dicho procedimiento se ha excedido de plazo y es de aplicación el mencionado artículo 150.2 a).

Se valora para alcanzar esta solución, por un lado, la prioridad que, respecto de la regla general contenida en el artículo 68 de la LGT, deben tener las reglas especiales que se contemplan en el artículo 150 LGT sobre el procedimiento inspector, y su incidencia en las interrupciones de la prescripción producidas por las actuaciones incardinadas en él:

“(...)Si bien en el artículo 68 de la LGT, al regularse la interrupción del plazo de prescripción por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, considera el

legislador que el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente; ello no supone sino la aplicación de las reglas generales de interrupción de los plazos de prescripción, al margen de los procedimientos de gestión o de comprobación en los que puede incardinarse la remisión de las actuaciones, bien a la jurisdicción competente, bien por la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal. Estos procedimientos, esencialmente el de comprobación e investigación, queda sujeto al cumplimiento de los plazos específicos previstos en el artículo 150 de la LGT, y para el caso de incumplimiento de los mismos, se prevén los efectos que el propio precepto establece, siendo el más trascendente el de la no interrupción de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo el plazo recogido en el apartado primero del artículo 150.”

Se valora también la evitación del vaciado de contenido, a efectos prácticos, que experimentarían las limitaciones temporales a las que se somete el procedimiento inspector si la interrupción del plazo de prescripción previste en el artículo 68.7 quedase en pie pese al posterior incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones:

“Ello hace que la Administración tributaria deba integrar dentro del procedimiento inspector las actuaciones que ella misma lleva a cabo bien por pasarlas a la jurisdicción competente, bien por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, con las consecuencias y efectos específicos previstos en el artículo 150.4 de la LGT, sin que pueda considerarse de otra forma, dado que en otro caso quedaría sin contenido este precepto, quedando en manos de la Administración un nuevo plazo de prescripción tras la devolución del expediente.”

Las posibles actuaciones posteriores que en virtud del artículo 150.2 de la LGT podrían interrumpir nuevamente la prescripción (comunicación de continuación de las actuaciones de 28/05/2013, trámite de audiencia de 13/06/2013, etc) son todas ellas posteriores al 30/06/2009, fecha en la prescribía según el TEAR el derecho a liquidar el IRPF del ejercicio 2004.

Alega el Director recurrente frente a la declaración de prescripción realizada que la resolución del TEAR ha ignorado el criterio establecido por este Tribunal Central en su resolución de 7 de mayo de 2015 (RG 5978/2013).

En dicha resolución este Tribunal Central estableció como doctrina que la suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal. Por tanto, la parte de plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, se puede usar a la vuelta del proceso penal, sin que se vea afectado por el exceso de plazo. Así, en efecto, establecía la resolución:

No obstante, su encaje con las normas propias del procedimiento inspector plantea la misma duda que acabamos de mencionar respecto de la interrupción de la prescripción, cual es *si el efecto suspensivo del artículo 180.1 en el plazo de prescripción se debe ver también afectado, eliminado, por las contingencias acaecidas en el procedimiento inspector. Esto es, si, tal y como hemos dicho que ocurre con el plazo de prescripción, la eficacia de la suspensión decae cuando el procedimiento inspector incurre (como ha ocurrido en el presente caso) en exceso de duración.*

La contestación ha de ser negativa, a diferencia de lo concluido sobre la interrupción de la prescripción, por las siguientes razones, (...)

1.- Por un lado, no se produce choque entre reglas generales (serían las del artículo 180.1) y especiales (las del procedimiento inspector) ya que es importante notar que cuando el artículo 150.2. a) regula las consecuencias de determinados vicios del procedimiento inspector (el exceso de su duración máxima o la interrupción injustificada superior a 6 meses) tan solo los extiende a la interrupción de la prescripción (“no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de...”), pero no mencionan a la suspensión del plazo de prescripción, por lo que sus efectos, su autonomía, no quedan suprimidos por la letra del precepto. Además, si

bien el artículo 68 de la LGT tiene un innegable alcance general, este no es tan evidente en el artículo 180.1 de la LGT, ya que difícilmente desplegará efectos si no es en conexión con un procedimiento inspector.

2.- Por otro lado, manteniendo que la suspensión del plazo de prescripción que resulta del artículo 180.1 no se perjudica por la posterior superación de plazo máximo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector, o por una interrupción injustificada del mismo superior a 6 meses, no se vacían de contenido las limitaciones temporales a las que el artículo 150 sujeta el procedimiento inspector, como sí podría entenderse que ocurre si cada vez que se devuelven las actuaciones desde la vía penal se iniciase un nuevo período de prescripción de 4 años, ya que los efectos del 180.1 sobre la duración total que podrá alcanzar una actuación inspectora son, además de adecuados a la situación que regula y al tiempo real durante el que ha podido actuar la Inspección (en lo que después insistiremos), muy limitados.

Véase que la consecuencia del final de la suspensión del procedimiento inspector no es el inicio de un nuevo plazo de prescripción de 4 años, sino, como dice el 180.1, que “se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba” cuando se mandó el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal (computado desde su inicio originario y prescindiendo de cualquier reinicio derivado de las interrupciones derivadas del procedimiento inspector, ya que estas - incluida la remisión al ministerio Fiscal - habrán quedado suprimidas por el 150.2.a)).

Por lo tanto, el plazo de prescripción suspendido solo es eficaz para lograr que, tras el exceso de duración del procedimiento inspector, aun quede margen para su continuación (en los términos del mismo 150.2) si, cuando dicha suspensión se produjo, el plazo de prescripción que restaba era superior al que, en ese momento, le restase al procedimiento inspector (o al plazo mínimo de 6 meses que otorga el artículo 150.5 para finalizar las actuaciones tras su vuelta desde la jurisdicción penal).

En el caso contrario, si era menor, se habrá agotado el plazo de prescripción antes de que termine el plazo del procedimiento inspector, de modo que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, ya no se está a tiempo de continuarlo válidamente, porque el contribuyente habrá ganado la prescripción.

3.- Interpretar lo contrario (que los vicios del procedimiento inspector también eliminan el efecto suspensivo del plazo de prescripción) deja sin contenido lo dispuesto en el art. 180.1. En presencia de un procedimiento inspector correcto y sin los defectos a los que se refiere el 150.2 a), el plazo de prescripción, interrumpido por las sucesivas actuaciones del procedimiento inspector, no necesita ser revisado. En estos casos es intrascendente su suspensión, no hay que acudir al 180.1.

Solo es relevante acudir al plazo de prescripción cuando desaparecen las causas interruptoras de la prescripción acaecidas durante el procedimiento inspector, como consecuencia del efecto del 150.2. a). Entonces sí es relevante ver si el plazo de prescripción siguió corriendo pese a que el proceso penal impidió cualquier actividad administrativa, o si estuvo suspendido durante ese tiempo de forzada inactividad.

Si en esas circunstancias lo dispuesto en el artículo 150.2 a) también hace desaparecer la suspensión del 180.1, este precepto nunca entraría en juego.

Como ya vimos, este precepto menciona la interrupción de la prescripción, pero no la suspensión, de modo que no tendría sentido interpretar que lo que un precepto no dice (el 150.2 a) LGT) impida la aplicación de lo que otro precepto (el 180.1 LGT) expresamente contempla.

4.- La interpretación propuesta, además de respetar y coordinar la literalidad y el contenido de todos los preceptos en juego, responde a una lógica clara y razonable, cual es preservar que la Administración disponga de un plazo de prescripción, real y efectivo, de 4 años, impidiendo que este se siga consumiéndose cuando la Inspección legalmente no puede actuar por haberse visto legalmente obligada a remitir las actuaciones al fiscal.

Sin la obligación legal de remitir las actuaciones al fiscal la Administración habría tenido 4 años reales (aun cuando las interrupciones producidas por las actuaciones inspectoras hayan decaído) para liquidar, plazo que el legislador mantiene, a través de la suspensión del artículo 180.1, guardando el plazo de prescripción del que disponía cuando se vio obligada a parar, y haciéndole inmune a las contingencias del procedimiento inspector.

No atender la previsión de esta norma supondría que en los supuestos de remisión de actuaciones a la jurisdicción competente cuando el plazo de prescripción no consumido es superior al plazo restante del procedimiento inspector (único caso en el que, como ya vimos, surtiría efectos el 180.1) el consumo de ese plazo restante del procedimiento inspector tras el regreso desde la vía penal reduzca el tiempo real durante el que la

Administración ha podido regularizar la situación tributaria del contribuyente, determinando la correspondiente deuda tributaria, muy por debajo de los 4 años.

Por el contrario, si al remitir las actuaciones a la jurisdicción competente el plazo de prescripción no consumido era ya inferior al plazo restante del procedimiento inspector, la aplicación del 180.1 no supone incremento alguno del plazo real de 4 años para liquidar, ni evita la prescripción si, tras el regreso de las actuaciones tras la vía penal, se excede el plazo máximo del procedimiento inspector.

En el caso aquí analizado el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del IRPF del ejercicio 2004 se inició el 01/07/2005 y finalizaba el 30/06/2009, en ausencia de las interrupciones de la prescripción producidas por las actuaciones inspectoras que después decaen por el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento.

De este plazo de prescripción de 4 años iniciado el 01/07/2005, al tiempo de remitirse el expediente al Ministerio Fiscal el 22/09/2008 aún restaban 282 días para que se consumara la prescripción, esto es, algo más de nueve meses, debiendo reanudarse el cómputo de este plazo pendiente desde la devolución del expediente tras las actuaciones penales al órgano de inspección competente para continuar el procedimiento, constando al menos la fecha de notificación de la firmeza del auto a la Abogacía del Estado el 30/04/2013. Habiéndose notificado la liquidación el 25/09/2013, antes por tanto de que transcurrieran esos nueve meses, no cabe sino concluir que no había transcurrido el plazo de prescripción cuando la liquidación se notificó al contribuyente, siendo improcedente la declaración de prescripción señalada por el TEAR.

Sexto.

En íntima conexión con todo lo razonado en los fundamentos de derecho anteriores, resulta obligado traer a colación que el Tribunal Supremo ha manifestado repetidamente que el acuerdo de ampliación de actuaciones debe ser notificado al contribuyente antes de que transcurra el plazo inicial de 12 meses y que para determinar si se ha adoptado o no en plazo no hay que descontar las dilaciones no imputables a la Administración ni las interrupciones justificadas.

Así, la sentencia de 3 de octubre de 2011 (Rec. nº 1706/2007), declaró que el acuerdo de ampliación ha de adoptarse y notificarse antes de que expire el plazo inicial de doce meses y que para el cómputo de este plazo no deben descontarse las eventuales interrupciones justificadas por petición de información.

La sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Rec. nº 4728/2009) añade que tampoco han de descontarse las dilaciones imputables al contribuyente. Esta sentencia fundamenta el criterio de que no hay que descontar la eventuales dilaciones imputables al obligado tributario ni las interrupciones justificadas para determinar si el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones ha sido adoptado y notificado antes de que expire el plazo inicial de 12 meses, en que, con base en el artículo 31 bis, apartado 4, del RD 939/1986, de 25 de abril (RGIT), que dispone que “la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse”, nada impedía a la Administración tributaria acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses.

El criterio de estas sentencias ha sido reiterado en otras posteriores, por ejemplo, STS de 6 de junio de 2013 (Rec. nº 3383/2010), STS de 14 de octubre de 2013 (Rec. nº 1342/2013), STS de 9 de enero de 2014 (Rec. 1877/2012), STS de 29 de enero de 2014 (Rec. nº 4649/2011) y STS de 7 de febrero de 2014 (Rec. nº 4368/2010).

De conformidad con esta doctrina del Tribunal Supremo las dilaciones o interrupciones justificadas del procedimiento de inspección no deben descontarse para determinar si el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo dentro del plazo inicial de 12 meses, pues dado que la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que tales dilaciones o interrupciones justificadas suponen, no impide la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse, hay que concluir que nada impedía a la Administración adoptar el acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento.

Debe señalarse que el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) contiene una norma similar al anterior 31 bis, apartado 4, del RGIT, en su artículo 102.7, que dispone que “Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse”.

Ahora bien, se hace necesario en este momento analizar la repercusión que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal tiene sobre el plazo para adoptar el acuerdo de ampliación. Como ya vimos, por virtud del artículo 150.4 de la LGT, además de que dicha remisión constituya un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en su letra b) se considera que es causa de ampliación del su plazo máximo de duración, y se trata de una causa de ampliación del plazo con una configuración normativa peculiar y diferente de las contempladas en el artículo 150.1.

Debe notarse, por un lado, que, a diferencia de otras causas de interrupción justificada del procedimiento, como puede ser el de petición de información, determina, simultánea y obligatoriamente, la suspensión del procedimiento de inspección, tal como establece el artículo 180.1 de la LGT cuando afirma que la Administración tributaria “...se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Hasta tal punto son así las cosas que el propio artículo 180.1 de la LGT señala finalmente que “las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

En consecuencia, dado que el procedimiento de inspección queda suspendido con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, de forma que la Administración no puede realizar actuación alguna en tanto dure esta suspensión, hasta el punto de que si lo hiciera, lo actuado se tendría por inexistente, resulta claro, a juicio de este Tribunal Central, que la doctrina antes expuesta del Tribunal Supremo no resulta de aplicación cuando la interrupción justificada del procedimiento inspector se debe a la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal. Quiere ello decir que, puesto que la Administración no puede acordar la ampliación del plazo mientras dura la suspensión -cabe recordar aquí la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 (Rec. nº 4104/2007) que estableció que es nulo el acuerdo de ampliación del plazo para el desarrollo de las actuaciones inspectoras dictado durante la sustanciación del proceso penal por delito fiscal, cuando el procedimiento inspector estaba suspendido-, el período de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal sí debe descontarse a efectos de determinar si el acuerdo de ampliación de actuaciones se adopta o no en plazo.

Por otro lado, la propia configuración de esta causa específica de ampliación del artículo 150.4.b) hace que –en la generalidad de los casos- quede vacía de contenido si se le aplicase, sin la obligada modulación, el criterio sentado por el Tribunal Supremo para otras causas diferentes de ampliación cuales son las del apartado 1 del artículo 150 de la LGT.

Como resulta del apartado 4 del artículo 150 de la LGT, se posibilita la ampliación de plazo, 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 artículo 180 de esta Ley, de manera que esta causa de ampliación sólo entra en juego sí, tras concluida la vía penal, las actuaciones vuelven a la Administración.

Es claro, por tanto, que si el cómputo del plazo de los 12 meses en el que debe producirse la ampliación no se hubiese suspendido durante el tiempo que duró la vía penal, en la generalidad de los casos ese plazo estaría ya agotado en el único momento en el que, según la literalidad del apartado 4 del artículo 150, puede ser aplicada esta causa específica de ampliación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ESTIMARLO EN PARTE,** unificando criterio en los términos siguientes:

1. No resulta de aplicación el plazo mínimo de seis meses previsto en el párrafo segundo del artículo 150.5 de la LGT en aquellos casos en que la Administración no ha ampliado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

2. La suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se

hubiese consumido antes de remitir las actuaciones a la vía penal puede usarse a la vuelta del proceso penal sin verse afectada por dicho exceso de plazo de duración.

En cuando al hito determinante para la reanudación del cómputo del plazo, será la fecha en que se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente de la inspección para continuar el procedimiento.

3. Para determinar si el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha sido adoptado en plazo, esto es, antes de que expire el plazo originario de doce meses, no se descontarán ni las dilaciones no imputables a la Administración ni los períodos de interrupción justificada, a excepción, en relación con estos últimos, de los ocasionados por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o por el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente en aquellos supuestos en que la Administración aprecia la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública.

La conclusión anterior resulta acorde con la doctrina del Tribunal Supremo (baste citar por todas, sentencias de 6 de junio de 2013 Rec. nº 3383/2010; de 14 de octubre de 2013 Rec. nº 1342/2013; de 9 de enero de 2014 Rec. 1877/2012; de 29 de enero de 2014 Rec. nº 4649/2011; y de 7 de febrero de 2014 Rec. nº 4368/2010), conforme a la cual las dilaciones o interrupciones justificadas del procedimiento de inspección no deben descontarse para determinar si el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo dentro del plazo inicial de 12 meses, dado que la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que tales dilaciones o interrupciones justificadas suponen, no impide la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse, lo que obliga a concluir que nada impedía a la Administración acordar dentro de plazo la prórroga del procedimiento.

Y es que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal constituye un supuesto muy particular porque a diferencia de otros, como puede ser el de petición de información, determina necesariamente la suspensión del procedimiento de inspección, tal como establece el artículo 180.1 de la LGT.

Hasta tal punto son así las cosas que el propio artículo 180.1 de la LGT señala que *“las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”*, contemplándose por ello un supuesto específico de interrupción justificada y además de ampliación del plazo para estos casos concretos en el apartado 150.4 letra b) de la LGT.

[1] La negrita es nuestra

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