

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059722

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 431/2015, de 19 de mayo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 316/2013

SUMARIO:

ISD. Gestión. Suspensión del plazo de presentación de la autoliquidación. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies a quo (inicio). La única cuestión litigiosa que se somete a consideración de la Sala, consistía en determinar, si en ese caso, ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria y la clave para responder a esa cuestión está en determinar cuándo comienza el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, cuando los herederos han solicitado la prórroga del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación. Atendiendo a una interpretación gramatical de la norma, pero integrada dentro de todo el conjunto normativo, debemos concluir que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, plazo reglamentario que en el impuesto de sucesiones puede ser seis meses, ampliable por otros seis meses, a petición del contribuyente. La Administración no puede empezar a liquidar hasta que no finalice el plazo de prórroga, por lo que en consecuencia, es lógico, que se compute desde ese momento el plazo de prescripción. El interesado cuando aportó el escrito de fecha 6 de marzo de 2006 no renunció al resto del plazo de prórroga y por tanto podía presentar nuevas declaraciones o autoliquidaciones que rectificarán o ampliarán a la de fecha 6 de marzo de 2006 así pues cuando la administración tributaria notificó la liquidación el 23 de marzo de 2010 estaba dentro del plazo para liquidar la deuda, por lo que debemos estimar que no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 67 a 69.
Constitución Española, arts. 9, 24 y 106.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 54 y 89.
Código Civil, arts. 1 y 3.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 102, 103 y 198.
Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 24 y 31.

PONENTE:

Doña Sandra María González de Lara Mingo.

Magistrados:

Doña ANGELES HUET DE SANDE
Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO
Don JOSE LUIS QUESADA VAREA
Don RAMON VERON OLARTE
Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0005391

Procedimiento Ordinario 316/2013

Demandante: D./Dña. Gema

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO JAVIER POZO CALAMARDO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID- DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 431

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

Da. Ángeles Huet de Sande

D. José Luis Quesada Varea

D^a. Sandra María González De Lara Mingo

D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

En la Villa de Madrid, a diecinueve de mayo de dos mil quince.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo nº 316/2013, promovido por el Procurador D. Francisco Javier Pozo Calamardo, en representación de Doña Gema , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 17 de diciembre de 2012, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000 , contra la resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de octubre de 2010, por la que se desestimó el recurso de reposición contra la Liquidación provisional nº NUM001 , practicada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 34.879,94 euros.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la COMUNIDAD DE MADRID, representada y defendida por el Letrado integrante de sus Servicios Jurídicos

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, de 17 de diciembre de 2012, por la que se desestimó la reclamación económico- administrativa número NUM000 , contra la resolución de la Dirección General de Tributos

de 29 de octubre de 2010, por la que se desestimó el recurso de reposición contra la Liquidación provisional nº NUM001 , practicada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 34.879,94 euros.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador D. Francisco Javier Pozo Calamardo, en representación de Doña Gema , mediante escrito presentado el 6 de marzo de 2013 en el Registro General de este Tribunal Superior de Justicia de Madrid y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, el Procurador D. Francisco Javier Pozo Calamardo, en representación de Doña Gema , presentó escrito el 11 de noviembre de 2013, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

«(...) dicte Sentencia por la que, basándose en los argumentos jurídicos expuestos, declare contrarias a Derecho (i) la actuación de la Administración Tributaria iniciada con la Propuesta de Liquidación al haberse notificado transcurridos los 4 años del plazo de prescripción; (ii) la liquidación provisional por el mismo motivo además de por falta de motivación e incongruencia omisiva; la desestimación del Recurso de Reposición y, en fin (iv) la Resolución del TFAR, por los motivos expuestos, y que, en virtud de dicho reconocimiento, se anulen las citadas resoluciones por ser contrarias al ordenamiento jurídico dejándolas sin efecto».

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en este Tribunal en fecha 27 de noviembre de 2013, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«(...) dicte sentencia desestimado el presente recurso contencioso-administrativo».

La COMUNIDAD DE MADRID, representada y defendida por el Letrado integrante de sus Servicios Jurídicos contestó a la demanda por escrito que tuvo entrada en fecha 30 de abril de 2014 y en el que suplicaba a la Sala que dicte:

«(...) sentencia desestimatoria de la demanda de la actora, con expresa imposición de costas».

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 22 de julio de 2.014, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A .

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día catorce de mayo de dos mil quince, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a Sandra María González De Lara Mingo, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 17 de diciembre de 2012, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000 , contra la resolución de la Dirección General

de Tributos de 29 de octubre de 2010, por la que se desestimó el recurso de reposición contra la Liquidación provisional nº NUM001 , practicada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 34.879,94 euros.

Segundo.

Pretende el Procurador D. Francisco Javier Pozo Calamardo, en representación de Doña Gema la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un amplio relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales afirma que:

1º.- Ha prescrito el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria a través del procedimiento de liquidación, ya que la última actuación del obligado tributario que interrumpió el plazo de prescripción fue el 6 de marzo de 2006 mientras que la liquidación se practicó el 23 de marzo 2010 transcurridos los 4 años de prescripción legalmente establecidos

Expone que el debate procesal se centra en determinar el día en que debe entenderse que tuvo lugar el "dies a quo" a los efectos del cómputo del plazo de cuatro años de prescripción que establece la normativa tributaria española.

Indica que el recurrente lo sitúa al margen de la prórroga, a saber, en el día de la última actuación del obligado tributario que habría interrumpido el plazo de prescripción y que -según consta en el Expediente Administrativo, pág. 55 del EA, que contiene el sello de entrada en Registro de la Consejería de Hacienda -Ref: NUM002 - con destino a la Sección de Liquidación de Sucesiones y Donaciones- se produjo el 6 de marzo de 2010.

Alega que a esta fecha no le afecta el hecho de que se produzca esta comunicación del administrado con la Administración tributaria dentro del tiempo de prórroga, pues ese plazo no deja de ser potestativo para el obligado tributario, es decir, lo tiene concedido, pero lo cierto es que lo relevante es el último acto de comunicación (de fecha 6 de marzo de 2006) sin perjuicio de que tuviéramos más plazo para presentarlo. A efectos del cómputo de la prescripción, esa última comunicación es la relevante.

Sostiene que el plazo de la prórroga no forma parte del plazo reglamentario. Así lo ha concluido la jurisprudencia aplicable al caso, ello sin perjuicio de que la normativa tributaria no contiene ningún precepto en el cual basar la interpretación contraria que realiza la Administración. Por lo tanto, el "dies a quo" para computar el plazo de prescripción es el reglamentario de los seis meses o, si resultara posterior, el de la última actuación del obligado tributario con trascendencia tributaria, como es este caso.

2º.- La liquidación provisional incurre en vicio de anulabilidad por carecer de motivación e incurrir en grosera incongruencia omisiva y ausencia clara de la más mínima motivación en la liquidación provisional estando obligada la administración a resolver sobre las cuestiones jurídicas planteadas, incluida, en buena lógica la concurrencia del supuesto de prescripción planteado en las alegaciones a la propuesta de liquidación, lo que determina la anulabilidad por falta de motivación e incongruencia en que incurre la resolución recurrida con base en los arts. 106, 9.3 y 24 de la Constitución española y en los arts. 54 y 89 LRJPA

Alega que desde el primer trámite de alegaciones la Administración tributaria ha optado deliberadamente por mirar para otro lado en lo relativo a las argumentaciones que se fueron exponiendo relativas a que se cumplía el plazo de prescripción. Es más, ha aprovechado nuestros escritos para ir corrigiendo, fase a fase del procedimiento, la falta de motivación del acto administrativo, lo que de por sí desde que se erigiera en infracción del ordenamiento jurídico era ya causa de anulabilidad de la liquidación provisional. Si se observa con atención la evolución de los escritos de la administración desde la interposición del Recurso de Reposición, en lugar de dejar en evidencia la flagrante falta de motivación del acto recurrido y anular el acto por contrario al ordenamiento jurídico, aprovecha para añadir motivación donde antes no la había, renunciando a la labor revisora del recurso de reposición, probando -como suele ser lo habitual en las relaciones entre la Administración y el administrado- la ineficacia del citado recurso potestativo., pues se presenta ante el mismo órgano que dictó el acto que incurre en infracción del ordenamiento jurídico y no es plato de buen gusto corregirse a uno mismo.

3º.- Que aún cuando se aceptara a efectos meramente dialécticos que el plazo de la prórroga se incluye en el reglamentario en ese caso prevalecería la fecha de la última actuación realizada en el periodo de prórroga y no el total de la prórroga.

4º.-Que sobre esta última cuestión ninguna de las resoluciones impugnadas entra al fondo, incurriendo en vicio de falta de motivación.

Tercero.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

La COMUNIDAD DE MADRID, representada y defendida por el Letrado integrante de sus Servicios Jurídicos, sostiene que la actuación de la administración se ajustó al ordenamiento jurídico.

Cuarto.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º.- El día 22 de julio de 2005 falleció Don Juan Luis .

2º.- El día 22 de diciembre de 2005 se presentó ante la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid un escrito solicitando la prórroga de seis meses que para la presentación de la declaración establece el artículo 68 del Real Decreto 1.629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo concedida esta prórroga por silencio positivo, al no obtener respuesta de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid en el plazo de un mes.

3º.- Posteriormente, el día 10 de febrero de 2006 y en cumplimiento de lo establecido en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se presentó ante la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid escrito a través del cual los herederos comunicaban el preacuerdo privado de partición de la herencia de Don Juan Luis que habían alcanzado.

4º.- El día 6 de marzo de 2006 tuvo entrada en el Registro de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid un nuevo escrito, por el cual se comunicaba el acuerdo definitivo de partición de herencia alcanzado por los herederos de Don Juan Luis mediante escritura pública otorgada el día 22 de febrero de 2006. Este acuerdo modificaba y puntualizaba en algunos aspectos el preacuerdo presentado el 10 de febrero de 2006 (folios. 54 y ss.).

5º.- La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid dictó propuesta de valoración y de liquidación provisional con apertura del trámite de alegaciones en relación con el impuesto sobre sucesiones el 4 de febrero de 2010 que se intentó notificar al contribuyente, en un primer intento, el 12 de marzo de 2010 siguiente, aunque consta en el documento de correos que ese primer intento de notificación resultó infructuoso al estarse "ausente", y vuelve a intentarse mediante un posterior 2º aviso, que se habría producido el 17 de marzo 2010 siguiente y que tampoco dio fruto (de nuevo se marca la casilla de "ausente") y, finalmente, consta que el citado envío fue debidamente entregado a Doña Gema en calidad de "destinataria" el 23 de marzo de 2010 .

6º.- El 24 de marzo de 2010 la recurrente presentó alegaciones contra la Propuesta de Liquidación.

7º.- El 7 de junio de 2010 se notificó Liquidación Provisional de fecha 24 de mayo anterior (número de referencia NUM003).

8º.- Contra la citada Liquidación provisional se interpuso, en tiempo y forma, Recurso de Reposición de fecha 2 de julio de 2010 resultando desestimado por silencio administrativo negativo.

9º.- El 12 de septiembre de 2009 por medio del correspondiente escrito, y dentro del plazo legal establecido al efecto, la recurrente interpuso reclamación económico-administrativa contra (i) la Liquidación Provisional y (ii) la resolución desestimatoria que, por silencio administrativo.

10º.- El 19 de noviembre de 2011 se notificó, finalmente, la resolución expresa del Recurso de Reposición, ampliándose la reclamación económico administrativa a la resolución expresa.

11º.- Por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 17 de diciembre de 2012, se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000 , contra la resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de octubre de 2010, por la que se desestimó el recurso de reposición contra la Liquidación provisional nº NUM001 , practicada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 34.879,94 euros

12º.- La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto.

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la única cuestión litigiosa que se somete a a consideración de la Sala, consistía en determinar, si en ese caso, ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria.

La clave para responder a esa cuestión está en determinar cuando comienza el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, cuando los herederos han solicitado la prórroga.

La Administración tributaria sostiene que el día 23-07-2006, al considerar que el plazo de prórroga forma parte del plazo reglamentario para presentar la oportuna declaración al considerar que la prórroga es automática y entender que estamos ante un plazo de presentación unitario ampliado.

El recurrente estima que el día 23 de enero de 2006 fecha en que terminó el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación, al no poder incluirse la prórroga, o que en todo caso que desde el 6 de marzo de 2006 en que se presentó la declaración hasta el 23 de marzo de 2010 en que se notificó la liquidación habían transcurrido más de cuatro años.

El recurrente cita en apoyo de su tesis la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2007 , que interpreta la legislación anterior aunque contiene una referencia las normas que debe interpretar la Sección, por lo que no basta con su sola cita, pues al tratarse de una sentencia única y relativa a otra norma que, como tal, no constituye jurisprudencia, según la definición de la jurisprudencia en el art. 1.6 Código Civil y en constante doctrina del Tribunal Supremo.

Así para resolver dicha cuestión debemos de estar a la normativa que regula la materia y en concreto al artículo 66 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que se intitula "Plazos de prescripción" y que dispone que:

«(...) Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

En cuanto al cómputo de los plazos de prescripción, señala el artículos 67 que:

«(...)1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación ».

Y el artículo 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , relativo a la "Interrupción de los plazos de prescripción " preceptúa que:

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

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

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.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.».

Dicha disposiciones legales deben completarse con lo dispuesto en la normativa específica del Impuesto de que se trate, es este caso la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en el artículo 24 indica que:

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art. 196 del Código Civil . No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo».

Así como lo dispuesto en el artículo 31, relativo a la "Declaración y liquidación" que preceptúa que:

«(...)1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere esta ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible (...)».

La Ley 29/1987, remite en su artículo 31 a la determinación reglamentaria, el plazo que tienen los sujetos pasivos a los efectos de presentar la liquidación correspondiente, plazo que viene establecido en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, interesando destacar a estos efectos sus artículo 67 y 68 .

El artículo 67, que bajo el epígrafe "Plazos de presentación" preceptúa que:

«(...) Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto "inter vivos"».

Y el artículo 68 que se intitula "Prórroga de los plazos de presentación" establece que:

«(...) 1. La oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al señalado para su presentación.

2. La solicitud de prórroga se presentará por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación, acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud.

3. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida la prórroga.

4. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación.

5. En caso de denegación de la prórroga solicitada, el plazo de presentación se entenderá ampliado en los días transcurridos desde el siguiente al de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio. Si como consecuencia de esta ampliación, la presentación tuviera lugar después de transcurridos seis meses desde el devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora por los días transcurridos desde la terminación del plazo de seis meses.

6. La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido en el art. 67,1 a), y llevará aparejada la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración.

7. Si finalizado el plazo de prórroga no se hubiesen presentado los documentos, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan ».

Para interpretar las normas más arriba transcrita hemos de acudir al artículo 3.1º del Código Civil que señala que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas", de donde hemos de tener en cuenta que la interpretación de cualquier precepto (en este caso el 66 de la Ley General Tributaria que establece que "el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación) contenido dentro de todo el sistema normativo más amplio no ha de efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en ordenamiento jurídico globalmente considerado, pues el ordenamiento jurídico tiende a configurarse como un todo armónico y las diferentes previsiones que la integran deben entenderse como complementarias las unas de las otras impidiéndose, de esta manera, un entendimiento individualizado de una sola de ellas al ser el conjunto el que debe aplicarse para alcanzar los fines perseguidos. Es más, el principio de no contradicción se erige en uno de los principales de la lógica y de la epistemología y, por lo tanto, de la lógica jurídica, dirigiendo la labor interpretativa hacia resultados apartados de cualquier viso de contradicción entre distintas previsiones del sistema normativo, en fin, que conduzcan al absurdo.

Así pues atendiendo a una interpretación gramatical de la norma, pero integrada dentro de todo el conjunto normativo, debemos concluir que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, plazo reglamentario que en el impuesto de sucesiones puede ser seis meses, ampliable por otros seis meses, a petición del contribuyente.

Cuando se promulgó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ya estaba vigente la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y el legislador estableció claramente que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, plazo reglamentario que en el caso del Impuesto de Sucesiones admite prórrogas automática a petición de la parte, se trata pues de un plazo tan reglamentario de presentación como el inicial sin prórroga.

Debemos tener presente que además el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria relativo a las "Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones" prevé que:

«(...)1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública».

El plazo de presentación de autoliquidaciones o declaraciones, es el que reglamentariamente se establece para cada tributo, pues su determinación no está sujeto a la reserva de ley tributaria. Otra interpretación de las normas llevaría a que la presentación dentro del periodo de prórroga sería sancionable por no considerarse presentación en plazo.

Sin embargo el legislador ha previsto cuales son los efectos que llevará la petición de la prórroga y son la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración, y que si finalizado el plazo de prórroga no se hubiesen presentado los documentos, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan, esto es por presentación fuera de plazo.

La Administración no puede empezar a liquidar hasta que no finalice el plazo de prórroga, por lo que en consecuencia, es lógico, que se compute desde ese momento el plazo de prescripción.

La interpretación de las normas no puede suponer que se dispense un trato distinto, contrario al artículo 14 de la Constitución Española, a los contribuyentes, y que en unos casos la Administración Tributaria disponga de cuatro años para liquidar por el Impuesto de Sucesiones y en otros casos de tres años y medio.

La prórroga del plazo de presentación prevista en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tiene como finalidad que los contribuyentes puedan cumplir en plazo sus obligaciones tributarias, pues el legislador es consciente de los problemas que en muchas ocasiones se generan en las sucesiones por causa de muerte.

La concesión de la prórroga del plazo de presentación, que es un beneficio para el administrado, en ningún caso puede suponer una merma de los derechos de la Administración y de la reducción del plazo para liquidar.

Otra interpretación de la norma supondría que la Administración dispondría de seis meses menos para liquidar al contribuyente, dispensándose un trato distinto a unos y otros obligados tributarios, lo cual no parece que sea la finalidad perseguida por la norma.

El recurrente cuando aportó el escrito de fecha 6 de marzo de 2006 no renunció al resto del plazo de prórroga y por tanto podía presentar nuevas declaraciones o autoliquidaciones que rectificarán o ampliarán a la de fecha 6 de marzo de 2006 así pues cuando la administración tributaria notificó la liquidación el 23 de marzo de 2010 estaba dentro del plazo para liquidar la deuda, por lo que debemos rechazar la petición del recurrente y estimar que no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Sexto.

Seguidamente debemos abordar si las distintas resoluciones dictadas a lo largo del proceso incurren en falta de motivación como sostiene el recurrente.

Al respecto es de recordar una vez más que la exigencia de motivación de los actos administrativos constituye una constante de nuestro ordenamiento jurídico y así lo proclama el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (antes, artículo 43 de la Ley Procedimiento Administrativo de 1958), así como también en el artículo 13.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (y en la actualidad el artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), teniendo como finalidad la de que el interesado conozca

los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto. Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados en el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución y que también, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la propia Constitución, sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8 de diciembre de 2000, incluye dentro de su artículo 41, dedicado al "Derecho a una buena Administración" como entre otros particulares, "la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones".

En este sentido se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y del derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión, sino que la obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que él han sido atribuidas.

La vigente Ley General Tributaria, en su artículo 102, dispone:

«(...)1. Las liquidaciones tributarias deberán notificarse a los obligados tributarios con expresión de:

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho (...)».

Lo dispuesto en este precepto, no es sino la adaptación por parte del legislador tributario de los criterios exigidos con carácter general para cualquier procedimiento administrativo por la Ley 30/1992 en el citado artículo 54 con la finalidad, en definitiva, de permitir al contribuyente que conozca desde un primer momento los criterios mantenidos por la Administración actuante, permitiéndole así el ejercicio a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución, tal y como tiene reiteradamente declarado la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Todo ello, en definitiva, es lo que ha de llevar a la Sala a entender suficientemente justificada la actuación de la Administración y, correlativamente a rechazar este motivo de recurso.

A la vista de lo expuesto en el fundamento de derecho precedente podemos concluir con segura certeza que el recurrente conocía el motivo por el que la Administración consideraba que no había prescrito el derecho a liquidar, y además ha podido defenderse como se demuestra con la interposición del presente recurso.

Séptimo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, procede imponer las costas a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones.

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene a la actora en las costas causadas en este proceso, limitándose la partida correspondiente a honorarios profesionales al máximo de dos mil doscientos (2000) euros, según el criterio que habitualmente viene manteniendo esta Sección.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 316/2013, interpuesto por el Procurador D. Francisco Javier Pozo Calamardo, en representación de Doña Gema contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 17 de diciembre de 2012, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000, contra la resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de octubre de 2010, por la que se desestimó el recurso de reposición contra la Liquidación provisional NUM001, practicada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 34.879,94 euros que se confirma por ajustarse al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial, limitándose la partida correspondiente a honorarios profesionales al máximo de dos mil (2000) euros que deberán ser abonados por mitad a las demandadas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la anterior Sentencia no cabe interponer Recurso de Casación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2º,b) de la Ley 29/1.998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por la Ilma. Sra. Magistrada D^a Sandra María González De Lara Mingo, Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso contencioso administrativo, estando celebrando audiencia pública esta Sección, de lo que, como Secretario de la misma, doy fe.

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