

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069843

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 5 de marzo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6164/2017

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. La situación creada por la sentencia de instancia, con un contenido abiertamente en contra de lo señalado en la SAN, de 1 de diciembre de 2011, recurso n.º 41/2009 (NFJ045345), nos sitúa ante la situación que, definida en el art. 88.2.a) Ley 29/1998 (LJCA), permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo, por resultar necesario un pronunciamiento que determine:

-si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el dies a quo definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción.

-si la presentación de una autoliquidación parcial a cuenta interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria respecto de la totalidad de dicha deuda o solamente respecto a la derivada de aquella parte del hecho imponible a la que afecta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 68 y 104.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don CELSA PICO LORENZO

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 05/03/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6164/2017

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCCF

Nota:

R. CASACION núm.: 6164/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

En Madrid, a 5 de marzo de 2018.

HECHOS

Primero.

1. El Gobierno de Canarias, representado por la letrada de su servicio jurídico y mediante escrito presentado el 13 de noviembre de 2017, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, en el procedimiento ordinario nº 192/2016, desestimatoria del recurso deducido

por la Agencia Tributaria Canaria contra la resolución de 29 de julio de 2016 dictada por el Tribunal Económico Regional de Canarias en Santa Cruz de Tenerife (TEARC), estimatoria de la reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 interpuestas por doña Custodia , y don Oscar y don Jose Ramón , en materia de Impuesto sobre Sucesiones.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 68.1 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

3. Razona que las infracciones de los artículos invocados, han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, pues de haberse interpretado correctamente dichos preceptos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Agencia Tributaria Canaria debería haber sido estimado. Por el contrario, la incorrecta aplicación del artículo 68.1.c) LGT en relación con el artículo 104.5 LGT ha sido decisiva para el sentido del fallo, al no considerar que la declaración fue una actuación fehaciente del obligado tributario con efectos autónomos al procedimiento caducado.

4. Constata que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo por las tres siguientes razones.

5.1. En primer lugar, afirma que se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], por cuanto no existe jurisprudencia de este Tribunal acerca de (i) si la presentación de una declaración fuera de plazo produce interrupción del plazo de prescripción y, sobre (ii) si la presentación de una autoliquidación parcial a cuenta interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria respecto de la totalidad de dicha deuda o solamente respecto a la derivada de aquella parte del hecho imponible a la que afecta, tal como parece entender la Sala de Canarias.

5.2. La sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de normas del Derecho estatal contradictoria con la sostenida por otros tribunales [artículo 88.2.a) LJCA]; en concreto con la realizada por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en sentencia de 1 de diciembre de 2011 (recurso 41/2009 :ECLI: ES:AN:2011:5228).

5.3. La sentencia de instancia sienta una doctrina sobre las normas aplicadas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], al introducir la sentencia impugnada restricciones no previstas legalmente a los supuestos de interrupción del plazo de prescripción de que dispone la administración para la determinación de la deuda tributaria.

5.4. La cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], porque el régimen de declaración por el obligado tributario y posterior liquidación por parte de la Administración está previsto en el ordenamiento jurídico español, como una posibilidad legal, no únicamente para el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino para cualquier otro en que así lo estime conveniente el legislador. Además, añade, aún pueden existir abundantes expedientes de declaraciones presentadas antes de esa fecha afectados por estos criterios respecto al cómputo de la prescripción.

Finalmente, sostiene que existen otros tributos que son objeto de declaración y posterior liquidación en el ámbito local, como el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana o determinados gravámenes autonómicos en los que se mantiene la opción de la declaración, verbigracia, el Impuesto sobre eliminación de residuos en vertedero de la Comunidad autónoma de Extremadura.

Segundo.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Canarias con sede en Santa Cruz de Tenerife tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de noviembre de 2017, habiendo comparecido la Administración recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA . Han comparecido también como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado y doña Custodia , y don Oscar y don Jose Ramón ,

representados por don Miguel Andrés Rodríguez López, también dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y el Gobierno de Canarias se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en todas las infracciones del ordenamiento jurídico que denuncia razonando la presencia de un supuesto de presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA , argumentado a continuación que la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de normas del Derecho estatal contradictoria con la sostenida por otros tribunales [artículo 88.2.a) LJCA]; sentando una doctrina sobre las normas aplicadas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], afectando a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA].

Segundo.

1. Se impone, para una mejor comprensión de la cuestión objeto de litigio, tener en cuenta los siguientes datos fácticos que subyacen al debate jurídico:

1.1. Siendo la fecha de fallecimiento del causante la de 15 de noviembre de 2006, el inicio del plazo de prescripción se fijó el 15 de mayo de 2007, produciéndose consecuente la misma el 15 de mayo de 2011.

1.2. El procedimiento iniciado por declaración en fecha 9 de junio de 2008, fue declarado caducado por la oficina gestora el 12 de marzo de 2012, de manera que no generó efectos interruptivos de la prescripción, de conformidad con lo contemplado en el artículo 104.5 LGT , y en consecuencia, se verificó ésta el día 15 de mayo de 2011, por lo que los procedimientos de comprobación de valores iniciados en 2014 se consideraron efectuados sin que la Administración ostentara por entonces derecho a liquidar la deuda tributaria.

2. El artículo 68.1c) LGT , regula la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, señalando al respecto que «1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 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>>.

El artículo 105.4 LGT por su parte, prevé los efectos de la caducidad en los procedimientos tributarios, disponiendo que «Producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley. Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservación su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario».

3. Al amparo de los preceptos citados, en la instancia, el objeto del recurso lo constituyó la resolución del TEARC de 29 de julio de 2016, que consideró que el cómputo del plazo de resolución del procedimiento gestor de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones se inició el 9 de junio de 2008, fecha en la que se presentó la declaración sin autoliquidación, y sin que en el transcurso del plazo de seis meses la Administración notificara las liquidaciones.

El TEARC discrepa del criterio de la oficina gestora, que consideró que la presentación de esa declaración abría un nuevo plazo prescriptivo prolongable hasta el 9 de junio de 2012. Y con más motivo cuando «la misma oficina gestora ha declarado, correctamente, la caducidad de los procedimientos iniciados mediante declaración, y uno de los efectos de esta caducidad es que los actos realizados en el procedimiento caducado pierden su capacidad de interrumpir la prescripción».

Concluye el TEARC que «la presentación de la declaración por los sujetos pasivos (acto que inició el procedimiento caducado) no interrumpió la prescripción, la cual fue ganada el 15 de mayo de 2011. Por tanto, las liquidaciones que hoy se impugnan, que dimanaron de procedimientos de comprobación de valores iniciados en 2014 han de ser anuladas por prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.».

4. La Administración Tributaria Canaria disiente de la conclusión a la que llega el TEARC en virtud de dos hechos trascendentales que no fueron tenidos en cuenta por el mismo en cuanto a la naturaleza interruptiva de la referida declaración. Dichos hechos son, en primer lugar, el carácter extemporáneo de la autoliquidación y de la solicitud de liquidación presentada el 9 de junio de 2008 y, en segundo lugar, que los sujetos pasivos presentaron el mismo día dos tipos de modelos, el modelo 650, por el que cada uno de ellos autoliquidó parcialmente la herencia en relación con las cuentas corrientes, realizando un ingreso a cuenta de la deuda tributaria, y el modelo 660, en el que se declaraba el resto de los bienes de la masa hereditaria. La deuda tributaria fue liquidada por la Administración teniendo en cuenta los valores declarados por el obligado tributario mediante liquidación provisional notificada el 29 de mayo de 2012.

Considera la recurrente que el TEARC aplicó erradamente los apartados a) y c) del art. 68 LGT, debiendo haber entendido que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta, y lo mismo ocurre con el pago a cuenta realizado mediante la autoliquidación.

5. La sentencia impugnada centra el debate litigioso en la resolución de la posible contradicción o dicotomía entre los artículos 68.1 y 104.5 LGT, que de existir, se «se produciría entre la letra b) del apartado 1 del art. 68 y los dos últimos párrafos del 104,5. Si el efecto de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración se extiende a esta última (sin perjuicio de que se puedan salvar las actuaciones y elementos de prueba, que conservaran su validez y eficacia a efectos probatorios, aparentemente, a estos solos efectos), la misma no se considera como un acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, sino como parte de las actuaciones administrativas que integran el procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración y al haberse producido la caducidad, no interrumpe el plazo de prescripción, por lo que en este caso, los ulteriores procedimientos de comprobación de valores estarían prescritos. Si se considera que la declaración tiene un carácter autónomo como acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, distinto del efecto consistente en dar lugar al inicio del procedimiento de liquidación mediante declaración, se habría producido la interrupción de la prescripción y la ulterior caducidad no implicaría que dicha declaración no produjese efectos interruptivos de la prescripción, lo que en este caso supone la validez de las liquidaciones ulteriores dictadas sobre la base de los valores declarados, las cuales produjeron a su vez la interrupción de la prescripción y permitieron el ulterior expediente de comprobación de valores dentro de dicho plazo de prescripción.» (FD. 3º).

Después de reproducir casi en su totalidad la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011, traída a colación por la parte recurrente, y de la que admite la sala a quo que atiende a un supuesto perfectamente equiparable con el de autos, con independencia de compartir o no su fundamentación jurídica, concluye expresando su desacuerdo con la referida sentencia en lo concerniente a « la situación de privilegio en que se vería quien presenta extemporáneamente la declaración, frente a quien la presenta en plazo. Para resolver esta situación ya existen los recargos por presentación extemporánea o las sanciones, no se crea una situación de privilegio y, en cambio, si se produce un agravio comparativo entre quienes presentan su declaración extemporáneamente y quienes no presentan declaración alguna, en el primer caso se interrumpe por la presentación extemporánea la prescripción que reinicia su cómputo desde la fecha de esa presentación, mientras que en el segundo nunca se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción, por lo que el inicio del cómputo de la fecha de prescripción queda referido al día en que se cumplen los 6 meses desde el fallecimiento. Teniendo en cuenta este Último posible agravio comparativo, el hecho de que, cuando se reinicia el procedimiento inicialmente iniciado, valga la redundancia, por declaración después de la caducidad, el acto que lo inicia ya no es la declaración, sino un acuerdo expreso dictado por la Administración Tributaria, que, aunque la declaración sea un acto realizado a instancia de parte, no es un acto voluntario, sino que responde al cumplimiento de un deber, y la vigencia del principio de seguridad jurídica, de forma que no puede extenderse de forma ilimitada en el tiempo el derecho a liquidar, máxime cuando ha existido una clara inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria, determinan que se considere más razonable incluir la declaración realizada como parte del expediente cuya caducidad se declare), lo que implica considerar que la misma no ha producido efectos interruptivos de la prescripción, por lo que procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración tributaria canaria » (FD 3º).

6. Por el contrario, el Gobierno de Canarias, en el escrito de preparación del presente recurso considera que la sentencia recurrida, de una parte, «no se pronuncia con claridad sobre lo planteado en la demanda aunque la sentencia hace referencia expresa a dicha alegación de la demandante en varias ocasiones. En el último párrafo del fundamento jurídico segundo el TSJ parece entender que una autoliquidación parcial a cuenta no puede producir efectos interruptivos de la prescripción respecto de toda la deuda tributaria como pretende la Administración. No obstante el tribunal de instancia no se pronuncia expresamente al respecto, ni ofrece ningún tipo de argumentación sino que de un modo indirecto, al desestimar la demanda parece entender que dichas autoliquidaciones no interrumpieron el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar» y de otra, que yerra al «entender que dado que se ha producido la caducidad del procedimiento iniciado por la presentación de dicha declaración, los efectos de la caducidad señalados en el artículo 104.5 LGT se extienden a la propia declaración, determinando que tampoco esta tenga efectos interruptivos de la prescripción (...) Tampoco compartimos esta interpretación, sino que siguiendo el criterio manifestado por la Audiencia Nacional, en su sentencia de 01/12/2011 al que posteriormente haremos referencia con mayor detenimiento, entendemos que pese a que dicho procedimiento haya caducado esta declaración como acto del interesado tendente a la liquidación del impuesto conserva su virtualidad como acto que interrumpe la prescripción».

Tercero.

1. Nos encontramos por tanto ante la situación que, definida en el artículo 88.2.a) LJCA, permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo, por resultar necesario un pronunciamiento que determine (i) si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el día a quo definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción. Y en segundo lugar (ii) si la presentación de una autoliquidación parcial a cuenta interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria respecto de la totalidad de dicha deuda o solamente respecto a la derivada de aquella parte del hecho imponible a la que afecta.

2. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

3. La apreciación de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurre los otros supuestos alegados por la Administración recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Cuarto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 1 del Fundamento Jurídico anterior.

Quinto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6164/2017, preparado por el Gobierno de Canarias, representado por la letrada de su servicio jurídico, contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife , en el procedimiento ordinario nº 192/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar (i) si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el dies a quo definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción. Y en segundo lugar (ii) si la presentación de una autoliquidación parcial a cuenta interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria respecto de la totalidad de dicha deuda o solamente respecto a la derivada de aquella parte del hecho imponible a la que afecta.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio serán objeto de interpretación los artículos 68.1 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frías Ponce D. José Antonio Montero Fernández

D. José María del Riego Valledor

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.