

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077806

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 460/2020, de 18 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6583/2017

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. La presentación de la declaración resumen, Modelo 190, carece de efecto interruptivo de la prescripción. La sentencia de instancia, invocando sentencias anteriores de este Tribunal [Vid., SSTs, de 19 de mayo de 2011, recurso n.º 5687/2008 (NFJ043363) y, de 25 de noviembre de 2009, recurso n.º 983/2004 (NFJ037017)] sostiene que la declaración-resumen anual tiene efectos interruptivos de la prescripción. Por el contrario, la recurrente considera que a diferencia de la obligación formal de presentación periódica de la declaración-liquidación mensual o trimestral del IRPF - que es un instrumento preciso para la observancia del deber material de pago de la deuda tributaria-, en la declaración resumen anual los contribuyentes ni cuantifican la deuda tributaria, ni efectúan ningún ingreso, sino que sólo informan a la Administración tributaria de los datos de las operaciones de liquidación correspondientes a la actividad económica (empresarial o profesional) desarrollada en el año al que se refieren, sin que su finalidad sea el pago de cuota alguna. El modelo 190, de periodicidad anual, consiste en la declaración-resumen anual de las retenciones correspondientes a rendimientos del trabajo de determinadas actividades económicas, premios y de específicas imputaciones de renta y está estrechamente relacionado con el modelo 111, cuya presentación trimestral -mensual para las grandes empresas- es obligada para los que se le impone el deber de declarar e ingresar a cuenta del IRPF las retenciones practicadas a trabajadores, a profesionales o a empresarios y que refleja el deber material de cuantificación y pago de la deuda tributaria. Estamos ante una obligación tributaria formal impuesta normativamente a los retenedores y a los obligados a ingresar a cuenta. Resulta patente que mientras el modelo 111 se dirige a la liquidación o autoliquidación de la deuda y constituye un supuesto de los contemplados en art. 68.1.c) LGT, la obligación formal que se instrumenta a través del modelo 190, dada su función y finalidad consistente en suministrar información, resulta completamente ajena al pago de la deuda tributaria, y, por tanto, en modo alguno constituye un supuesto de los que interrumpe la prescripción. La rectificación o modificación del modelo 190 o en el caso de que se vea afectadas las retenciones se prevé que se presente una complementaria del modelo 111 o, en su caso, solicitud de devolución de ingresos indebidos, en absoluto se ve alterada la función estrictamente informativa otorgada normativamente a la declaración resumen anual, modelo 190, por lo que tampoco cabe reconocerle efectos interruptivos del plazo de prescripción. Esta conclusión lleva a declarar que el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción debía iniciarse respecto de cada período el siguiente día de los 20 primeros con los que finalizaba el deber de declaración-liquidación del mes correspondiente, modelo 111, sin que la presentación del modelo 190, resumen declaración anual, interrumpa el citado plazo [Vid., ATS, de 11 de abril de 2018, recurso n.º 6583/2017 (NFJ070185), que admite el recurso de casación la STSJ de Madrid, de 18 de octubre de 2017, recurso n.º 142/2016 (NFJ070189) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 68 y 122.
Constitución Española, art. 24.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 61 y 92.
Ley 1/2000 (LEC), arts. 216 y 218.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 108.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 71.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 93 y 105.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
 Don JOSE DIAZ DELGADO
 Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
 Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
 Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
 Don JESUS CUDERO BLAS
 Don ISAAC MERINO JARA
 Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 460/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6583/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6583/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 460/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6583/2017, interpuesto por GRUPO ENATCAR, S.A., representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Marta Hernández Torrego, bajo la dirección letrada de D^a. María Teresa González Martínez, contra la sentencia n.º 869, de 18 de octubre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el procedimiento ordinario n.º 142/2016, contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 2015, en las reclamaciones económico administrativas 28/22508/2012 y 28/2643/13, interpuestas, respectivamente, contra Acuerdo de liquidación y Acuerdo sancionador, por el concepto tributario Retenciones/Ingresos a cuenta de Rendimientos del Trabajo/profesional, periodos de junio a diciembre de 2007 y de enero a diciembre de 2008.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario n.º 142/2016, seguido en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 18 de octubre de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por GRUPO ENATCAR, S.A., representada por la procuradora D^a. Marta Hernández Torrego, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 2015, en las reclamaciones económico administrativas 28/22508/2012 y 28/2643/13, declarando prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria objeto de este recurso de todos los periodos de 2007, y de ahí que debamos anular parcialmente la Resolución del TEAR, en lo que se oponga a esta sentencia, confirmándola en el resto y que, en consecuencia, debemos anular parcialmente el acuerdo de liquidación del que

traía causa, respecto de todos los periodos de 2007, anulando al propio tiempo el acuerdo sancionador también respecto de los periodos de 2007, confirmándolo en el resto, sin expresa imposición de las costas procesales causadas".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales D^a. Marta Hernández Torrego, en nombre y representación del GRUPO ENATCAR, S.A., se presentó escrito con fecha 11 de diciembre de 2017, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 12 de diciembre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, el GRUPO ENATCAR, S.A., representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Marta Hernández Torrego, bajo la dirección letrada de D^a. María Teresa González Martínez, y como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de abril de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en discernir sobre si ha de considerarse que la declaración- resumen anual modelo 190 regulado en el artículo 108.2 RIRPF despliega efectos interruptivos de la prescripción o bien, de acuerdo con el artículo 68.1 letra c) LGT ese efecto interruptivo únicamente puede referirse a actuaciones fehacientes del obligado tributario conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 68.1 letra c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D^a. Marta Hernández Torrego, en nombre y representación del GRUPO ENATCAR, S.A., por medio de escrito presentado el 7 de junio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo. 68.1 letra c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.- El artículo 61 de la LJCA, y los artículos. 216 y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC) y artículo 24.1 de la Constitución Española (CE).

La recurrente manifiesta, respecto a la infracción del art. 68.1. letra c) de la LGT, que la sentencia de instancia cuando entra a valorar las consecuencias de ese exceso del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, considera que el plazo de prescripción se interrumpió de nuevo con la presentación en enero del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, modelo 190, regulado en el artículo 108.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello supone que, presentada esa declaración resumen anual, el plazo de prescripción se reinicia a partir del día siguiente al 30 de enero del año siguiente, para todos los periodos de declaración afectados, rompiendo el criterio que hasta ahora ha sido pacífico en materia de IRPF por el que el plazo de prescripción de cada periodo de liquidación (trimestral o mensual) se inicia al día siguiente de la finalización de su plazo voluntario de presentación de la declaración mensual o trimestral. La citada interpretación es contraria a la intelección del art. 68.1 letra c) de la LGT que reserva ese efecto interruptivo únicamente a actuaciones fehacientes del obligado tributario conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. Por tanto, si el Tribunal de instancia

hubiera interpretado adecuadamente el referido artículo, una vez apreciado el exceso de duración de las actuaciones inspectoras, debería haber declarado no sólo la prescripción del ejercicio 2007 -como así hizo- sino también de los meses de enero a junio de 2008, al computar el día a quo del plazo de prescripción desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación mensual y no, cómo erróneamente hizo, desde el fin del plazo de presentación del modelo resumen-anual del ejercicio 2008. Dicha concepción, contraria a derecho, trae causa de varias STS (25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010, y 17 de febrero de 2011) que consideraron que la declaración resumen anual del IVA por la que los sujetos pasivos declaran información del impuesto del año inmediato anterior interrumpía la prescripción de las declaraciones- liquidaciones mensuales o trimestrales presentadas durante el año. Pero dicha jurisprudencia dictada en materia de IVA no es aplicable a la materia aquí controvertida porque (i) se refiere al concepto tributario Retenciones/Ingresos a cuenta de Rendimientos del Trabajo/profesional y, (ii) porque no es aplicable en la actualidad, por estar derogada la legislación que amparaba dicha interpretación.

Y, respecto a la infracción del artículo 61 LJCA, manifiesta que si el Tribunal de instancia en lugar de negar virtualidad a la prueba con argumentos meramente hipotéticos, hubiera acordado completar el material probatorio, hubiera llegado a la convicción de que efectivamente el TEAR de Madrid con su resolución de 17 de diciembre de 2015 infringió la doctrina del precedente administrativo dada la completa identidad fáctica entre una situación y las otras - las enjuiciadas en la Resolución de 27 de octubre de 2014- por lo que la Administración revisora, desoyendo los imperativos de buena fe, otorga un efecto fiscal distinto a dos situaciones idénticas. Con ese modo de razonar la sentencia vulnera los artículos 216 y 218 de la LEC, que, respectivamente, consagran el principio de justicia rogada y las reglas de exhaustividad y congruencia de la sentencia, al basar la ratio decidendi de su fallo desestimatorio en la valoración de un hipotético material probatorio que no ha sido aportado como medio de prueba por ninguna de las partes, y que, en consecuencia, no consta en las actuaciones. Así, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa (artículo 24 CE) implica el derecho a que la prueba considerada pertinente sea valorada en la sentencia; asimismo, el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), en su vertiente de derecho a obtener una resolución congruente, exige que la sentencia no solo guarde coherencia con las pretensiones o motivos de las partes sino con las pruebas existentes en el mismo. Subyace en el fondo de la presente controversia una flagrante vulneración de la tutela judicial cuando el juez considera que aunque la prueba aportada y practicada pruebe el hecho alegado, pudiera también existir otra prueba distinta que llevara a diferente conclusión, prueba que ni la Administración demandada ha aportado, pudiendo hacerlo, ni tampoco ha ordenado practicar el propio Tribunal, pudiendo -y debiendo- hacerlo de oficio.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte Sentencia por la que:

1.- Declare haber lugar al presente recurso de casación número 6583/2017, case y anule la resolución judicial recurrida, y

2.- Se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 28/22508/2012 y 28/2643/2013, interpuestas respectivamente contra Acuerdo de liquidación y Acuerdo sancionador, por el concepto tributario Retenciones/Ingresos a cuenta de Rendimientos del Trabajo/profesional, periodos de junio a diciembre de 2007 y de enero a diciembre de 2008, con su consecuente anulación y derecho de la recurrente a la devolución de las cantidades ingresadas junto con sus correspondientes intereses de demora, de acuerdo con las pretensiones y pronunciamientos contenidos en el apartado III de este escrito".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 30 de octubre de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que, la Sala de instancia atribuye eficacia interruptiva de la prescripción a la presentación del Modelo 190, resumen anual de retenciones, aplicando al caso la doctrina del Tribunal Supremo sobre el Modelo 390, declaración-resumen anual de IVA; confirma la liquidación y no acepta que el TEAR haya incurrido en infracción por haber resuelto de manera distinta respecto de otras empresas del grupo que se encontraban en distinta situación. A juicio del Sr. Abogado del Estado, las alegaciones del recurrente no desvirtúan los razonamientos y la conclusión alcanzada por la Sala de instancia, toda vez que considera que existe una sustancial identidad entre la presentación del resumen anual de IVA y del resumen anual de retenciones en lo que se refiere a la eficacia interruptiva de la prescripción y que la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias citadas por la Sala de instancia sigue siendo de aplicación.

Y, sobre la alegación relativa a la infracción del artículo 61 LJCA y de los artículos 216 y 218 LEC, en relación con el artículo 24 de la CE, a juicio del Sr. Abogado del Estado, no concurre la infracción alegada por la recurrente, sobre la que no se pronunció el auto de admisión del recurso. Manifiesta que, y bajo la infracción de los artículos que regulan la prueba se está cuestionando en realidad la valoración efectuada por la Sala de instancia, sin que la recurrente haya acreditado que dicha valoración sea ilógica, irracional o arbitraria. La interpretación del art. 61.2 LJCA que propugna el recurrente no resulta avalada por la jurisprudencia que ha declarado que el precepto atribuye a los jueces una facultad y no un deber, al menos si la falta de práctica de la prueba no produce indefensión alguna, como puede ocurrir en los casos en que la prueba no pudo practicarse por causas ajenas a la voluntad de la parte que la propuso. Así pues, no se le ha causado ninguna indefensión al recurrente, que pudo proponer y practicar la prueba que tuvo por conveniente, aunque no haya logrado convencer al Tribunal sobre el hecho pretendido, sin que esto último implique vulneración del art. 24 CE pues este precepto no reconoce el derecho a que la prueba se valore en el sentido propugnado por una de las partes. Añade, que la vulneración de los artículos 61 LJCA y 216 y 218 LEC en relación con el artículo 24 CE, no guarda una relación o vinculación directa con la infracción de los principios de seguridad, interdicción de la arbitrariedad e igualdad que se invocan pero que no han sido infringidos por la sentencia porque queda descartado, sobre una base fáctica, que exista la identidad precisa para aplicar esos principios.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por diligencia de ordenación de 27 de febrero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 24 de marzo de 2020. Este recurso ha sido deliberado por los medios tecnológicos disponibles en la fecha que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVI-19.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 18 de octubre de 2017, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 2015, de la reclamación dirigida contra acuerdo de liquidación en concepto de Retenciones e Ingresos a Cuenta de Rendimientos del Trabajo Personal y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación. La sentencia declara prescrita la deuda correspondiente a todos los períodos de 2007 y la sanción impuesta respecto de este período, confirmando las liquidaciones giradas por el resto de períodos y las sanciones impuestas correspondientes a estos.

Respecto de la primera cuestión que nos interesa, centrada en determinar si la declaración resumen anual por retención a cuenta por IRPF produce efectos interruptivos del plazo de prescripción, la sentencia de instancia se pronuncia en el siguiente sentido:

"Si tenemos en cuenta que nos encontramos ante una liquidación por retenciones a cuenta y que la entidad actora, según se desprende de la liquidación, tributaba por periodos mensuales, por el volumen de negocio que desarrollaba, conforme a lo previsto en el art. 108.1 del Reglamento IRPF, en relación con el art. 71.3 LIVA, debía de presentar el Modelo 190 en los 20 primeros días naturales del mes siguiente al que se refería cada periodo y con la finalización de ese plazo, en ese momento, se iniciaba el cómputo de la prescripción del derecho a liquidar la AEAT de ese periodo, y que, conforme a la doctrina expresada en relación al IVA, por el Tribunal Supremo, se interrumpió de nuevo con la presentación en enero del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta regulado en el art. 108.2 RIRPF.

En este sentido, en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de Noviembre de 2009 (recurso 983/2004), fundamento jurídico cuarto, se afirma lo siguiente:

"Una primera aproximación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto, no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración- resumen anual, pues si así no fuera, la declaración- resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestrales) serían contradictorias, y por lo tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año".

Posteriormente, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Junio de 2010 (recurso 2845/2005) viene a reiterar dicho criterio, afirmando: "es evidente que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de dar por reproducidos nuestros razonamientos de la sentencia de 25 de noviembre de 2009 ".

Y dicho criterio es reiterado nuevamente en las posteriores sentencias de 19 de mayo de 2011 (recurso 5687/2008) y 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010). En la primera de ellas, se afirma: "El sujeto pasivo ejerció el derecho a la devolución del exceso de IVA soportado, con fecha 30 de enero de 2001, cuando presentó su resumen anual, modelo 392, del ejercicio 2000, en el que consignaba el importe a devolver, que quedó materializado el 6 de abril de 2001. Por lo tanto, hay que considerar aquella fecha como "dies a quo". Y en la sentencia de 24 de mayo de 2013 , fundamento de derecho tercero, se afirma que "las declaraciones anuales interrumpirían la prescripción respecto del ejercicio a que se refieren".

En consecuencia, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, plasmada en las anteriores sentencias, ha de considerarse que la declaración- resumen anual tiene efectos interruptivos de la prescripción, por lo que habiéndose iniciado en febrero de 2011 el plazo de prescripción de liquidar la deuda tributaria de los periodos de 2007, estaría prescritos todos los periodos de 2007, mientras que, al iniciarse en febrero de 2009 el plazo de prescripción de los periodos de 2008, no estaría prescrito el derecho de la administración a liquidarlos ya que la prescripción se interrumpió de nuevo con la notificación de la liquidación tributaria, el 2 de agosto de 2012, de acuerdo con lo regulado en el art. 68 LGT , puesto que en ese momento aún no se habían cumplido cuatro años desde la presentación del modelo resumen de 2008.

De ahí que solo subsista el derecho de la administración a liquidar los periodos de 2008, debiendo de estimarse parcialmente el recurso y de anularse la Resolución del TEAR y la liquidación controvertida en lo relativo a los periodos de 2007".

La Sección de Admisión dictó auto de fecha 11 de abril de 2018 considerando que "La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en discernir sobre si ha de considerarse que la declaración-resumen anual modelo 190 regulado en el artículo 108.2 RIRPF despliega efectos interruptivos de la prescripción o bien, de acuerdo con el artículo 68.1 letra c) LGT ese efecto interruptivo únicamente puede referirse a actuaciones fehacientes del obligado tributario conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Segundo. Sobre la cuestión en debate y el modelo resumen anual 190.

Lo primero que cabe advertir es que aún las similitudes entre los modelos resumen anual en el IVA -modificado respecto del régimen legal aplicable al tiempo de dictarse la sentencia que sirve de modelo a la Sala sentenciadora para pronunciarse en el sentido que lo hace, al respecto puede verse por su claridad expositiva la resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2016- y en retenciones IRPF, cada uno responde a su propio modelo configurado normativamente y determinante de los efectos que se derivan de dicha regulación. Por tanto, aún las

similitudes e incluso aspectos comunes, es el propio régimen jurídico al que ha de atenderse y no a dichas similitudes o aspectos comunes.

El art. 68.1.c) de la LGT, previene que el plazo de prescripción se interrumpa "Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria". Esencialmente la cuestión que nos ocupa pasa por determinar si la presentación del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, modelo 190, integra un supuesto legal de los que conlleva la interrupción del plazo de prescripción.

Al efecto, como ya se ha adelantado, preciso se hace delimitar su ámbito regulatorio.

El modelo 190, de periodicidad anual, consiste en la declaración-resumen anual de las retenciones correspondientes a rendimientos del trabajo de determinadas actividades económicas, premios y de específicas imputaciones de renta. Conviene avanzar ya que está estrechamente relacionado con el modelo 111, cuya presentación trimestral -mensual para las grandes empresas- es obligada para los que se le impone el deber de declarar e ingresar a cuenta del IRPF las retenciones practicadas a trabajadores, a profesionales o a empresarios y que, en definitiva, refleja el deber material de cuantificación y pago de la deuda tributaria.

Ambos modelos encuentran su acomodo claramente diferenciado en el art. 105.1 de la LIRPF y 108. 1, 2 y 5 del RIRPF. Así es, entre las obligaciones formales del retenedor y obligados a practicar ingresos a cuenta, se prevé por un lado, lo que se va a corresponder con el modelo 111, la presentación "en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos"; y además, que se corresponde con el modelo 190, por otro "Asimismo, presentará una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente".

Las funciones que normativamente se le asigna a cada uno de los modelos también son bien distintas.

La obligación que se contempla en el referido 105.1 que se instrumenta a través de la declaración que ha de contenerse en el modelo 190, se inscribe sin dificultad dentro de las obligaciones tributarias formales que previenen el art. 29 de la LGT, como un deber de información dentro del mandato de colaboración en la aplicación de los tributos que se concreta en el caso que nos ocupa en el art. 93.1 a) de dicho texto, que establece la obligación de "proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, en particular: a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades" y que reglamentariamente tiene su reflejo en el art. 30.2 del Real Decreto 1065/2007. Dicho carácter resulta de todo punto pacífico, así lo considera la propia Administración y el referido es el tratamiento que obtiene de la propia regulación diseñadora del modelo 190 que se ha venido sucediendo cronológicamente, pudiendo señalar por su expresividad y constituir el antecedente inmediato de la determinación del modelo después de la Ley 35/2006 y sus distintas modificaciones que han llevado a adaptar el citado modelo, la Orden HAC/2216/2003, que expresamente habla de "obligaciones formales de suministro de información a cargo del retenedor o del obligado a ingresar a cuenta".

Estamos, pues, ante una obligación tributaria formal impuesta normativamente a los retenedores y a los obligados a ingresar a cuenta. Obligación que no cabe confundir con la ya vista obligación material de declaración-liquidación, que se instrumenta a través del modelo 111 de presentación trimestral (o mensual), para el cumplimiento del pago de la deuda tributaria. Resulta, pues, patente que mientras que esta declaración se dirige a la liquidación o autoliquidación de la deuda, por tanto, sin dificultad conforma un supuesto de los contemplados en el citado art. 68. 1. c) de la LGT, aquella, la obligación formal que se instrumenta a través del modelo 190, dada su función y finalidad consistente en suministrar información, resulta completamente ajena al pago de la deuda tributaria, y, por tanto, en modo alguno constituye un supuesto de los que interrumpe la prescripción.

Aunque la Orden EHA/3020/2007, que sería aplicable al caso por motivos temporales, no contempla los casos en los que se produzcan errores u omisiones que deban dar lugar a declaraciones complementarias o sustitutivas, y que pudieran afectar a la deuda tributaria, si se prevé en las órdenes posteriores estos supuestos. Con carácter general las declaraciones complementarias y sustitutivas se prevén en los arts 122 de la LGT y 118 del RGAT. El problema que se plantea es si estas declaraciones complementarias, en cuanto pudieran afectar a datos esenciales, o sustitutivas, en cuanto tengan por objeto anular a sustituir a una declaración anterior, y por lo tanto pudieran afectar a las declaraciones autoliquidaciones trimestrales (o mensuales), aparte de la función estrictamente informativa, pudiera reconocerle también efectos liquidatorios de la deuda tributaria.

Pues bien en esos casos se prevé por un lado la rectificación o modificación del modelo 190, y en el supuesto de que se vea afectadas las retenciones se prevé que se presente una complementaria del modelo 111 o, en su caso, solicitud de devolución de ingresos indebidos. Con lo cual en absoluto se ve alterada la función estrictamente informativa otorgada normativamente a la declaración resumen anual, modelo 190, por lo que tampoco cabe reconocerle efectos interruptivos del plazo de prescripción.

La cuestión con interés casacional objetivo debe ser contestada en el sentido de que la declaración resumen anual, modelo 190, regulado en el art. 108.2 del RIRPF, no produce la interrupción del plazo de prescripción en los términos previstos en el art. 68.1.c) de la LGT.

Lo cual proyectado sobre el caso que se enjuicia debe conllevar que declaremos que el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción debía iniciarse respecto de cada período el siguiente día de los 20 primeros con los que finalizaba el deber de declaración-liquidación del mes correspondiente, modelo 111, sin que la presentación del modelo 190, resumen declaración anual, interrumpa el citado plazo. Por lo que la estimación parcial debe extenderse también a las liquidaciones correspondientes a los meses de enero a junio de 2008, por haber prescrito.

Tercero. *Sobre la infracción del art. 61 de la LJCA y de los arts. 216 y 218 de la LEC y 24.1 de la CE.*

Plantea la parte recurrente la vulneración de los citados preceptos al considerar la sentencia en su fundamento jurídico quinto -quiso decir lógicamente sexto- al resolver que "el hecho de que por el TEAR se hayan estimado las reclamaciones económico administrativas interpuestas por otras entidades del mismo grupo empresarial no puede tener consecuencias en este recurso ya que no figuran en él los expedientes completos de dichas reclamaciones y es imposible constatar por la Sala si en ellos se dieron circunstancias o elementos de prueba diferentes a los aportados por la actora en la reclamación económico administrativa que dio origen a la resolución objeto de este recurso". En definitiva, considera la parte recurrente que la Sala sentenciadora ante las incertidumbres de las que se hace eco sobre la realidad de los desplazamientos, que si fueron acreditados en otros procedimientos seguidos contra empresas del grupo, debió de utilizar el mecanismo que se dispone al efecto en los citados artículos rituarios.

Esta cuestión no fue identificada como de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el auto de admisión. Es una cuestión, por tanto, traída por la parte recurrente.

Ya en auto de 3 de mayo de 2017, rec. 212/2017, se dijo que "La presencia del interés casacional objetivo es, por lo tanto, un presupuesto de procedibilidad del recurso de casación... El auto de admisión ha de precisar, pues, todas las cuestiones que, suscitadas al hilo de infracciones de normas del Derecho estatal o de la Unión Europea que han sido determinantes y relevantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir, presenten interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, identificando la norma o normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, pero no debe pronunciarse sobre aquellas otras que carezcan de tal interés, para rechazarlas expresamente... Estas reflexiones explican la práctica de la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo consistente en que, detectado aquel interés en alguna de las cuestiones suscitadas, en los autos de admisión no se pronuncia sobre aquellas que no lo reúnen... Dada tal configuración del recurso de casación, el artículo 92.3.a) LJCA exige del recurrente que en el escrito de interposición exponga "razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación, sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces". Repárese en que el precepto no se refiere a las normas cuya infracción ha determinado la admisión del recurso por presentar la cuestión o cuestiones suscitadas en torno a ella interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, sino a las identificadas en el escrito de preparación. Y por ello, el artículo 93.1, después de indicar que la sentencia fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo, precisa que, con arreglo a tal interpretación y a las restantes normas que fueran aplicables, "resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso".

De todo lo anterior se obtienen las siguientes dos conclusiones, que sirven para rechazar la solicitud de complemento y, subsidiaria, de aclaración del auto dictado el 15 de marzo de 2017 en este recurso de casación:

1ª) La Sección de admisión detectó interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en la cuestión suscitada al hilo de la primera de las infracciones denunciadas, pero no en las otras dieciocho.

2ª) En el escrito de interposición, el recurrente debe limitarse a cumplir con lo que dispone el artículo 93.2.a) LJCA, sin que sea competencia de esta Sección de admisión pronunciarse sobre un extremo que corresponde a la de enjuiciamiento: la determinación y delimitación del debate de fondo en el recurso de casación".

En auto de 12 de junio de 2018, rec. 6187/2017, se dijo que "De esta previsión, a falta de mayores especificaciones en el texto rituario, no debe inferirse la carencia de interés casacional objetivo de todas aquellas infracciones y pretensiones sobre las que la Sección de Admisión no se hubiere pronuncia en el Auto de admisión, y que sin embargo hubieran sido planteadas por la recurrente en su escrito de preparación. Nada impide, por tanto, que el quejoso, en el trámite de interposición del artículo 92 LJCA, pueda articular en su escrito las pretensiones que ahora estima indebidamente ignoradas, cuya prosperabilidad deberá valorar, en su caso, la Sección de Enjuiciamiento".

En definitiva, es el Tribunal sentenciador el que, en todo caso, determina y delimita el debate de fondo, pronunciándose, cuando así lo exige la concreta resolución del supuesto enjuiciado conforme a las normas aplicables, y, también, conforme a todas aquellas normas que directa o indirectamente son de obligada aplicación para resolver el caso y las pretensiones articuladas.

En el caso que nos ocupa, esta cuestión que pretende introducir la parte recurrente resulta de todo punto independiente y al margen de la cuestión seleccionada como de interés casacional, de suerte que la resolución de una u otra en nada influye en la solución a adoptar respecto de la otra. Existe, pues, una absoluta desconexión. Ante ello, parece exigencia mínima para que en todo caso pudiera abordarse una cuestión con sustantividad propia, ajena a la identificada como de interés casacional por el auto de admisión, que la parte recurrente cumplimente los requisitos, al menos sustanciales, que justifique que concurre en la cuestión interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ningún empeño pone al efecto la parte recurrente que sin más parece dar por supuesto dicho interés, sin otro esfuerzo más que invocar la quiebra normativa que a su entender se ha producido en la sentencia de instancia al resolver. Si a lo anterior unimos que, como señala el Sr. Abogado del Estado, en realidad la controversia gira en torno a la valoración realizada por la Sala sentenciadora del material probatorio aportado por las partes, excluyéndose del recurso de casación, en este caso ex lege, las cuestiones de hecho y la valoración de la prueba, y que además existe una abundantísima jurisprudencia en torno a los preceptos que pretende reinterpretar la parte recurrente utilizando al efecto las opiniones vertidas en votos particulares, prescindiendo de la jurisprudencia asociada a dichas normas, ha de convenirse que ningún interés existe para la formación de la jurisprudencia, por lo que la consecuencia se impone, en tanto que no cabe entrar a resolver una cuestión que carece de interés casacional alguno.

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos en sentido de que la declaración resumen anual, modelo 190, regulado en el art. 108.2 del RIRPF, no produce la interrupción del plazo de prescripción en los términos previstos en el art. 68.1.c) de la LGT.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 18 de octubre de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº. 142/2016, que se casa y anula en el particular al que anteriormente se ha hecho referencia, confirmando el resto de pronunciamientos contenidos en la misma.

3º) Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo en los mismos términos en que se pronunció la sentencia impugnada, excepto en que debe declararse prescrito también el derecho a liquidar la deuda tributaria no sólo de todos los períodos de 2007, sino también de enero a junio de 2008, anulando el acuerdo sancionador respecto del indicado período.



4º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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