

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079920

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 3 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3500/2020

SUMARIO:

ICIO. Gestión. Caducidad. La sentencia recurrida funda su fallo estimatorio en que se ha incumplido el plazo del artículo 104 LGT y por tanto el procedimiento de comprobación de la liquidación provisional del ICIO ha caducado y deja sin efecto la liquidación. [Vid., STS, de 31 de octubre de 2017, recurso n.º 572/2017 (NFJ068824). Sin necesidad de cuestionar la doctrina fijada por esta Sala en la antedicha sentencia, sí resulta preciso interrogarse sobre si la misma resulta de aplicación a un supuesto en que la liquidación cuya legalidad se analiza ha sido dictada en sustitución de una anterior que fue anulada por no haber sido girada al sujeto pasivo sustituto del contribuyente. Debe por lo tanto precisarse si, la emisión de una liquidación tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico-administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de ejecución de la resolución económico-administrativa y que se encuentra sujeto al plazo del art. 104 LGT o, por el contrario, la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora es la consagrada en el art. 66 LGT, esto es, el plazo de cuatro años de prescripción. [Vid., STSJ de Madrid, de 2 de marzo de 2020, recurso n.º 880/2018 (NFJ079304) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 104.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Doña INES MARIA HUERTA GARICANO

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 03/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3500/2020

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 3 de diciembre de 2020.

HECHOS

Primero.

1. La letrada del Ayuntamiento de Madrid, en representación de esta corporación, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 2 de marzo de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que estima el recurso de apelación nº 880/2018 formulado frente a la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 20 de Madrid en materia del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras ["ICIO"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la sociedad recurrente identifica como infringidas las siguientes normas, que forman parte del derecho estatal: los artículos 66, 67, 68, 104 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"] y el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"].

También considera infringida la jurisprudencia existente respecto del artículo 104 LGT, en particular la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017, recurso de casación 572/2017, (ECLI:ES:TS:2017:4184), y la de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 666/2017, (ECLI:ES:TS:2018:2053), así como la dictada en relación con la prescripción de la potestad para liquidar el ICIO, citando las sentencias de esta Sala de 23 de marzo de 2002, recurso de casación 9264/1996,(ECLI:ES:TS:2002:2141), y de 14 de septiembre de 2005, recurso de casación en interés de la Ley 18/2004, (ECLI:ES:TS:2005:5282).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia, ya que la sala a quo declara incorrectamente caducado, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104 LGT, un procedimiento nuevo en el que se gira una liquidación tras ordenar el órgano económico-administrativo la anulación de una primera por razones sustantivas y la devolución de lo ingresado, en lugar de haber apreciado que se habían iniciado nuevas actuaciones con quien ostentaba la condición de sujeto pasivo en calidad de sustituto del contribuyente, obligado al pago del impuesto. Esta indebida declaración de caducidad provocó la apreciación de la prescripción de la potestad liquidatoria de la administración en contra de la tesis mantenida por la corporación recurrente, que considera que el plazo de cuatro años debía haberse computado desde la fecha de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación final tras la conclusión de las obras. De haberse acogido el razonamiento de la corporación local se habría estimado el recurso de apelación al entender conforme a derecho la liquidación practicada a la entidad que fue demandante.

4. Considera que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por las siguientes razones:

4.1. Concurren varias circunstancias de las comprendidas en el apartado 2 del artículo 88 LJCA, y en primer lugar la de la letra a), por cuanto la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido. En este punto considera que la sentencia contradice la interpretación que hace la sentencia del TS de 31 de octubre de 2017, recurso de casación 572/2017, (ECLI:ES:TS:2017:4184), del artículo 104 LGT, y lo sostenido en las sentencias de esta misma sala de 23 de marzo de 2002, recurso de casación 9264/1996, (ECLI:ES:TS:2002:2141), y de 14 de septiembre de 2005, recurso de casación en interés de la Ley 18/2004, (ECLI:ES:TS:2005:5282).

4.2. La sentencia sienta una doctrina sobre la interpretación de las normas jurídicas cuya infracción se ha denunciado que resulta gravemente dañosa para los intereses generales en los términos contemplados en el artículo 88.2.b) LJCA. Sostiene en relación con esta nota que la disparidad en el tratamiento que merecen las liquidaciones dictadas en sustitución de otras que han sido anuladas por razones de índole sustantiva con el que han de recibir las dictadas tras la anulación de otras por motivos formales, "podría producir una grave confusión a la hora de aplicar las normas a las que han de acudir con reiteración las Administraciones Públicas, derivando en una situación de clara inseguridad jurídica. Es notorio por tanto que el "daño" para el "interés general" resulta "grave", pues la incorrecta doctrina y el fallo de la sentencia recurrida vienen acompañados de un efecto multiplicador, por lo que, dado que la doctrina erróneamente afirmada afecta a un supuesto de suficiente generalidad que derivará con toda seguridad en reiteración generalizada en casos similares... poniendo en riesgo el principio de seguridad jurídica."

4.3. Se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 LJCA, pues la doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.

Segundo.

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de junio de 2020, habiendo comparecido las partes, el Ayuntamiento de Madrid recurrente, y la entidad Ortiz Construcciones y Proyectos, S.A., como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA, apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la corporación recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA, apartado 1).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas y se justifica que las infracciones que se le imputan 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, porque la sentencia discutida: (i) fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [artículo 88.2.a) LJCA]; al tiempo de que (ii) sienta una doctrina sobre la interpretación de las normas jurídicas cuya infracción se ha denunciado que resulta gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.3.b) LJCA] y (iii) establece una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA].

De las razones que se ofrecen para justificar ese interés casacional objetivo, se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también ha de darse por cumplido el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

Con carácter previo a la determinación de las cuestiones que presentan interés casacional objetivo derivadas de este recurso conviene recopilar los hechos que se deducen de la sentencia y resolución administrativa recurrida y que interesan al caso:

La administración recurrente giró una primera liquidación tributaria complementaria, número 267-0802300044-0001, en fecha 17 de junio de 2008, por el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, por un importe de 72.391,14 euros a la Agencia de Desarrollo Económico Madrid Emprende.

Esta liquidación fue anulada por resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid de fecha 11 de marzo de 2010 que acordó "estimar la reclamación económico-administrativa y anular la liquidación tributaria número 267-0802300044-0001", con fundamento en que "... debió dirigirse el procedimiento de gestión, frente al sujeto obligado de declarar el coste de las mismas. Las consecuencias jurídicas derivadas del hecho imponible, deben imputarse a quien por mandato de la ley tenía la obligación de soportarlas sin que la Administración pueda realizar elección alguna entre el contribuyente y el sustituto a su satisfacción, por cuanto solo el mandato de la ley puede prever el procedimiento que debe seguir la Administración en la gestión y aplicación de los tributos...Las consideraciones anteriormente expuestas, exigen la anulación de la Resolución por la que se aprobaba la liquidación complementaria del ICIO de las obras realizadas en la calle La Diligencia número 9 sin que sea necesario realizar pronunciamiento alguno sobre las demás cuestiones planteadas por el recurrente".

No hay controversia sobre que, en ejecución de aquella resolución, la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos de la Agencia Tributaria de Madrid dictó acto en fecha 8 de marzo de 2011 por el que se acordó anular la antedicha liquidación, que había sido emitida a nombre de Madrid Emprende Agencia de Desarrollo Económico, con CIF P-2800064-D, por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, con relación a las obras de nueva construcción de un Centro Empresarial realizadas en la Calle Diligencia, número 9, y devolver las cantidades ingresadas indebidamente el día 6 de agosto de 2008 por importe de 72.391,14 euros, aprobando al mismo tiempo la liquidación de intereses de demora desde el día del ingreso. En esta resolución se acuerda asimismo la conclusión de actuaciones y al archivo del expediente.

En fecha 22 de noviembre de 2013 la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos dictó nueva liquidación provisional a cuenta con referencia 267/1106700103 por importe de 91.954,46 euros a nombre de Ortiz Construcciones y Proyectos, S.A., como sujeto pasivo sustituto del contribuyente. Esta liquidación se notificó el día 19 de diciembre de 2013.

Por la entidad antedicha se presentó incidente de ejecución el 8 de enero de 2014 a fin de obtener la anulación de esta última liquidación con fundamento, entre otros motivos, en la caducidad del procedimiento de ejecución de la resolución económico-administrativa de 11 de marzo de 2010 y en la improcedencia de liquidación de intereses de demora por el periodo comprendido entre la notificación de aquella resolución y la de la segunda liquidación. Este incidente fue estimado parcialmente por resolución de 22 de noviembre de 2013 en la que, si bien se declara conforme a derecho la liquidación girada, se anula la exigencia de intereses de demora.

Frente a esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por sentencia de fecha 27 de julio de 2018 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 20 de Madrid, en el procedimiento ordinario número 67/2017.

Formulado recurso de apelación contra esta sentencia, el mismo fue estimado por el pronunciamiento que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero.

La sentencia de 2 de marzo de 2020 dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid funda su fallo estimatorio en que se ha incumplido el plazo del artículo 104 LGT: "Es claro que se trata de un procedimiento de gestión y que la Resolución del TEAR provoca

una nulidad de la liquidación con retroacción de actuaciones para proceder a la notificación al correcto sujeto pasivo del impuesto y que desde dicha Resolución del año 2010, no se dicta nueva liquidación hasta el año 2013, habiendo caducado el procedimiento 711/2006/14927, procedimiento que ha conservado el mismo número durante todo el procedimiento. Este efecto de caducidad es el recogido entre otras en la sentencia del Tribunal Supremo STS 4184/2017, N° de Recurso: 572/2017, N° de Resolución: 1652/2017, Fecha de Resolución: 31/10/2017".

En aplicación de la doctrina fijada en la citada sentencia, cuya fundamentación jurídica transcribe parcialmente, estima el motivo atinente a la caducidad del procedimiento, lo que conduce a la conclusión de declarar la improcedencia de la liquidación impugnada.

Cuarto.

A fin de esclarecer las cuestiones que deben ser objeto de enjuiciamiento debe antes recogerse el marco jurídico que hubo de ser tomado en consideración para la resolución de este asunto.

La prescripción de la potestad de la Administración para liquidar la deuda tributaria está regulada en el artículo 66 LGT, que dispone:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos :

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

Por su parte, el artículo 104.1 LGT, en su primer apartado, dispone:

"El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses".

En cuanto a la ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión conviene tener en cuenta lo establecido en el artículo 66 RGRVA:

"1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

(...)

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución."

Quinto.

La cuestión que suscita la letrada del consistorio recurrente en su escrito de preparación es si, en un caso como el que se sitúa en el origen de esta litis, en que una resolución económico-administrativa anula una liquidación tributaria por no haberse dirigido al obligado al pago, sustituto del contribuyente, el dictado de una liquidación posterior es un acto de ejecución de tal resolución que ha de someterse al plazo regulado en el artículo 104 LGT o no.

Tras la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017, recurso de casación 572/2017, (ECLI:ES:TS:2017:4184), en la que basa su fundamentación la sentencia objeto del presente recurso de casación y que es citada asimismo por la parte recurrente en apoyo de su argumentación, no hay duda de que en los casos en que se ordene la retroacción de actuaciones y deba dictarse una nueva liquidación en el marco de un procedimiento de gestión regirá el plazo estipulado en el citado precepto: "Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto."

Sexto.

Sin necesidad de cuestionar la doctrina fijada por esta Sala en la antedicha sentencia, sí resulta preciso interrogarse sobre si la misma resulta de aplicación a un supuesto en que la liquidación cuya legalidad se analiza ha sido dictada en sustitución de una anterior que fue anulada por no haber sido girada al sujeto pasivo sustituto del contribuyente. Debe por lo tanto precisarse si, la emisión de una liquidación tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico-administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de ejecución de la resolución económico-administrativa y que se encuentra sujeto al plazo del artículo 104 LGT o, por el contrario, la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora es la consagrada en el artículo 66 LGT, esto es, el plazo de cuatro años de prescripción.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación por ser notable la incidencia que puede tener la doctrina fijada en la sentencia recurrida, al estar contemplada legalmente la figura del sustituto del contribuyente en distintos tributos, no solo en el ICIO, y tratarse de un supuesto de hecho susceptible de ser por tanto repetido en casos similares (artículo 88.2.c) LJCA). Todo ello comporta la necesidad de establecer un criterio unívoco para que la administración competente conozca a qué plazo debe atenerse para dictar una segunda liquidación una vez anulada la primera por incorrecta determinación del sujeto pasivo. Resulta en definitiva conveniente un pronunciamiento de la Sala que aclare la cuestión planteada.

Séptimo.

1. 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 enunciada en el primer párrafo del anterior razonamiento jurídico de esta resolución.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 66 y 104 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"] y el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

Octavo.

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

Noveno.

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 3500/2020, preparado por la letrada del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada el 2 de marzo de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación nº 880/2018.

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

Determinar si la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico-administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de ejecución de la resolución

económico-administrativa y que se encuentra sujeto al plazo del artículo 104 LGT o, por el contrario, la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora es la consagrada en el artículo 66 LGT, esto es, el plazo de cuatro años de prescripción.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 66 y 104 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"] y el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última.

4º) Publicar este auto en la página web del Consejo General del Poder Judicial, sección correspondiente al 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. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

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.