

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 1352/2025 de 27 de octubre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 279/2024

SUMARIO:

Extinción de la deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. *Extensión y efectos de la prescripción.* La Sala debe determinar si el alcance de la prescripción de la deuda tributaria que comporta la anulación de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de regularización implica la anulación de un ingreso indebido determinado en esas actuaciones de comprobación o, por el contrario, puede mantenerse el carácter indebido del ingreso y obtener el interesado su devolución. Se trata de precisar si la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación) -en este caso, por superarse el plazo máximo para ejecutar la resolución del TEAR- invalida la liquidación en todos sus aspectos o permite. La prescripción extintiva, institución milenaria que constituye una expresión especialmente cualificada del principio de seguridad jurídica, es una sanción o *castigo* que el ordenamiento jurídico dispensa a quienes abandonan el ejercicio de sus derechos o acciones -tanto sujetos públicos como privados-, por no ejercitarlos en los plazos que la ley otorga para ello. En particular, también afecta al ejercicio de la potestad de la Administración tributaria. La prescripción es un castigo, una *sanción* jurídica, en tanto extingue la deuda tributaria liquidada o que estuviera en trance de serlo, una lógica consecuencia de tal efecto, puramente jurídica, sería en principio la de que, por ser una institución desfavorable para la Administración tributaria, afectase solo a la parte del acto que le beneficia o, visto desde la perspectiva del comprobado, a la parte que a éste perjudica. La prescripción del art. 66.a) LGT se funda en una presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción -más bien del ejercicio de potestad- por la Administración. Sería un contrasentido que, en aplicación mecánica de las reglas sobre prescripción de la actividad comprobadora, con resultado de anulación del acto, quedasen laminados los derechos del contribuyente, manifestados en actos, declaraciones o reconocimientos que resultaran favorables a éste contenidos en la liquidación. Sin embargo en este caso no es posible entender que el pago efectuado por el contribuyente hubiera supuesto un pago indebido y del examen íntegro de lo sucedido en el procedimiento administrativo y de los actos realizados por el interesado cabe inferir las siguientes consecuencias jurídicas: La recurrente presentó la autoliquidación de IVA, presentada en relación con el cuarto trimestre de 2008, de forma extemporánea pero espontánea y anterior al inicio del procedimiento de inspección. La apertura de este procedimiento inspector tenía por objeto la comprobación de esas deudas tributarias declaradas y parcialmente abonadas por recurrente, verificando los términos de la autoliquidación voluntaria. La compensación llevada a cabo por la Administración, por aplicación de la suma ingresada, minoraba la deuda total liquidada por la Administración, pero se nutre del ingreso producido con ocasión de ese pago espontáneo, sin que tampoco haya discrepancia sustantiva o material sobre el hecho de esa compensación. La extinción de la deuda tributaria liquidada en una actuación administrativa declarada luego prescrita hace recobrar valor y vigencia a la autoliquidación formulada por el interesado (art. 108.4 LGT) y, por tanto, a la efectuada extemporáneamente. En la misma vulneración del principio que prohíbe desconocer los actos propios, que el recurso de casación imputa a la Administración, cabe entender que incurre la recurrente cuando pretende desconocer los efectos de su propia voluntad, libre y espontáneamente manifestada, al presentar la autoliquidación de un tributo debido, en concepto de IVA y saldar, de forma extemporánea, una deuda tributaria. Procede, por tanto, confirmar la sentencia recurrida, correcta en general atendida la solución que alcanza, sin que sea dable considerar, como argumenta la parte recurrente, que la actividad de la Administración haya tenido una doble condición, añadiendo a la liquidación -prescrita- otra actividad diferente y que quedaría salvada de esa eventual prescripción. Dicho de otro modo, no hay, formal ni materialmente, un ingreso indebido en el

Síguenos en...

realizado libre y espontáneamente, en el sentido de improcedente o contrario a derecho (art. 32 LGT) y no procede la formulación de doctrina porque esta solo sería procedente en el caso de que la liquidación prescrita contuviera un reconocimiento de derechos.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.352/2025

Fecha de sentencia: 27/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 279/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/09/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 279/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1352/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Clara

En Madrid, a 27 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **279/2024**, interpuesto por la procuradora doña Cristina Méndez Rocasolano, en nombre y representación de la entidad **ADMINTEL SERVICIOS Y COMUNICACIONES, S.L.**, contra la sentencia de 8 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1090/2021. Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 8 de noviembre de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO.-Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad Admintel Servicios y Telecomunicaciones, S.L. contra la resolución de 15 de diciembre

Síguenos en...



de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada número 00/440/2018, interpuesto contra la de 31 de agosto de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, dictada en recurso de ejecución seguido frente al acuerdo de 24 de octubre de 2016, del Departamento de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de ejecución de la resolución de 30 de marzo de 2016, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, emitida en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido.

SEGUNDO.-Declarar la nulidad de tales resoluciones en el concreto aspecto relacionado con el acuerdo sancionador dictado el 9 de enero de 2012, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, clave 76170264, declarándose asimismo la nulidad de dicho acuerdo sancionador, desestimando el recurso en el resto.

TERCERO.-No emitir pronunciamiento expreso alguno sobre el pago de las costas causadas en esa instancia [...]."

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Cristina Méndez Rocasolano, en nombre y representación de la entidad recurrente, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 21 de diciembre de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se citan como infringidos el artículo 150, apartados 2 y 5, de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en la redacción aplicable *ratione temporis*, en conexión con el artículo 66.a) y c) del mismo texto legal; El artículo 101.1 en relación con los artículos 31 y 32, todos de la LGT; y los artículos 218.1 y 221 LGT.

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 8 de enero de 2024, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Méndez Rocasolano, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 16 de enero de 2024; y el Abogado del Estado, en la que legalmente ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 7 de febrero de 2024, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala Tercera admitió el recurso de casación en auto de 18 de diciembre de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la anulación, por causa de prescripción, de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos con resultado de cuota a ingresar, comporta necesariamente la pérdida del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido reconocido por la administración tributaria en ese procedimiento de regularización [...]."

2. La procuradora Sra. Méndez Rocasolano interpuso recurso de casación en escrito de 5 de febrero de 2025, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87.bis.2) en relación con el artículo 93.1, ambos de la LJCA, esta parte recurrente solicita respetuosamente a la Sala:

1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo núm. 1090/2021, de fecha 8 de noviembre de 2023, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la Sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio.

3º) En consecuencia, se solicita de la Sala que anule, asimismo, la resolución de fecha 15 de diciembre de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso de alzada núm. 00/00440/2018, así como la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, desestimatoria del recurso contra la ejecución de la resolución núm. 35/765/2012 y acumuladas (35/766/2012, 35/5028/2012 a 35/5051/2012, 35/5053/2012 a 35/5062/2012, 35/5064/2012 a 35/5066/2012, 35/5085/2012 a 35/5097/2012 y 35/5129/2012), declarando el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido reconocido durante el procedimiento inspector, más sus intereses de demora [...]."

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 21 de marzo de 2025, en que manifiesta: *"[...] Por las razones expuestas, el recurso de casación debe ser desestimado. La cuestión de interés casacional objetivo merece la siguiente respuesta:*

En las circunstancias del presente caso, la anulación, por causa de prescripción, de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos con resultado de cuota a ingresar, en la que se integró la consideración de cierto ingreso efectuado indebidamente por el obligado tributario por los mismos conceptos y períodos que fueron objeto de aquel procedimiento, no deja subsistente ningún derecho a obtener la devolución de tal ingreso indebido.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de septiembre de 2025, habiendo proseguido la deliberación del asunto hasta la sesión celebrada el 7 de octubre siguiente, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la anulación, por causa de prescripción, de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos con resultado de cuota a ingresar, comporta necesariamente la pérdida del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido reconocido por la Administración tributaria en ese procedimiento de regularización, dando respuesta a la pregunta formulada en el auto de admisión.

SEGUNDO.-Breve reseña de los hechos litigiosos más relevantes.

En la instancia se recurrió la resolución de 15 de diciembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, -TEAC-, sobre ejecución de resolución de reclamaciones interpuestas en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA-. El auto de admisión refiere los hechos acaecidos en la vía administrativa y en el proceso judicial, en lo que aquí interesan por su relevancia (énfasis nuestro):

"[...] SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se contrae a determinar si el alcance de la prescripción de la deuda tributaria que comporta la anulación de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de regularización implica la anulación de un ingreso indebido determinado en esas actuaciones de comprobación o, por el contrario, puede mantenerse el carácter indebido del ingreso y obtener el interesado su devolución.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:

- Las actuaciones inspectoras que se encuentran en el origen de esta litis se iniciaron al objeto de comprobar una autoliquidación de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) presentada por el cuarto trimestre de 2008 en la que se incluían los parámetros correspondientes a los periodos transcurridos desde 2005, autoliquidación en la que constaba un importe a ingresar de 982.411,61 euros, del que fue ingresado un total de 838.548,46 euros.

- Mediante acuerdo de 15 de noviembre de 2011, de liquidación en concepto de IVA de los años 2005 (tercer y cuarto trimestres), 2006, 2007 y 2008, la Inspección distribuyó el tributo entre tales ejercicios de acuerdo con el momento de su devengo, resultado un importe total a ingresar de 1.367.807,69 euros, correspondientes a 1.036.064,27 euros de cuota y 331.742,71 de intereses de demora. No obstante, observando asimismo el indebido ingreso hecho por la recurrente de una suma 838.548,46 euros en virtud de su autoliquidación del cuarto trimestre de 2008, la Inspección dedujo esta cantidad más sus intereses legales, de 87.775,96 euros, del resultado de la liquidación, arrojando un total a ingresar de 441.483,27 euros, correspondientes a 197.516,52 euros de cuota y a 243.966,75 euros de intereses de demora. Como consecuencia de esta liquidación se impusieron tres sanciones respecto a los ejercicios 2005, 2006 y 2007. Además,

tras la ampliación del procedimiento al año 2009 y a los dos primeros trimestres de 2010, la Inspección emitió otro acuerdo liquidador, también en fecha 15 de noviembre de 2011.

- Frente a tales acuerdos la recurrente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias diversas reclamaciones, finalizadas por su resolución de 28 de junio de 2012 estimatoria parcial. Esta resolución fue impugnada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, sin embargo, ordenó el archivo del recurso de alzada interpuesto al tener conocimiento de la Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 14 de enero de 2016, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 385/2014, interpuesto contra la desestimación por silencio de dicho recurso de alzada, desestimando después el Tribunal Supremo, en Sentencia de 13 de julio de 2017, el recurso de casación para la unificación de doctrina 2350/2016, interpuesto contra aquella otra sentencia.

- En ejecución de la resolución del TEAR de 28 de junio de 2012, la Inspección de los Tributos emitió el acuerdo de 26 de febrero de 2014, que fue impugnado por la actora mediante un primer incidente de ejecución, incidente que resultó estimado por resolución de 30 de marzo de 2016, también del TEAR de Canarias, con la anulación de aquel acuerdo de 2014 por prescripción sobrevenida de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2005 a 2008, al haber transcurrido más de seis meses para la ejecución de la resolución. La Administración dictó un nuevo acuerdo de ejecución el 24 de octubre de 2016 que, con fundamento en aquella prescripción, anuló la liquidación girada en concepto de IVA de los años 2005, 2006, 2007 y 2008. El acuerdo anuló también la sanción derivada.

- Frente a este otro acuerdo de ejecución, la actora interpuso un segundo recurso de ejecución ante el TEAR de Canarias, resuelto desestimatoriamente por resolución confirmada en alzada por acuerdo del TEAC que fue impugnado en vía contencioso-administrativa.

- La sentencia de instancia desestima el motivo referido al mantenimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido declarado por la administración, merced a la fundamentación sintetizada *aut supra*.

A fin de resolver la cuestión suscitada será necesario tomar en consideración lo dispuesto en los preceptos que considera infringidos el recurrente. En particular, en el artículo 150, apartados 2 y 5, LGT, en la redacción aplicable *ratione temporis*, en relación con el artículo 66, a) y c) del mismo texto legal, y el artículo 101.1, que define la liquidación tributaria como «el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria», en relación con los artículos 31 y 32, también de la LGT [...].

Por su parte, la sentencia de instancia, de la Audiencia Nacional (Sección 6ª), especifica con mayor detalle los hechos debatidos, lo que interesa transcribir para una mejor comprensión de lo sucedido:

"[...] 1. Actuaciones precedentes

Tales actuaciones encuentran su origen en la autoliquidación del Impuesto presentada por la recurrente para el 4T de 2008, pero incluyendo los parámetros correspondientes a los anteriores ejercicios desde 2005, resultando un importe a ingresar de 982.411,61 euros, de los que fueron ingresados 838.548,46 euros.

Mediante el acuerdo de 15 de noviembre de 2011, referencia 71940742, de liquidación en concepto de Impuesto sobre el valor Añadido de los ejercicios 2005 (3 y 4T), 2006, 2007 y 2008, la Inspección distribuyó el tributo entre tales ejercicios de acuerdo con el momento de su devengo, resultado un importe total de 1.367.807,69 euros, 1.036.064,27 euros de cuota y 331.742,71 de intereses. No obstante, observando asimismo el indebido ingreso por la recurrente de aquella suma 838.548,46 euros en virtud de su autoliquidación del 4T de 2008, la Inspección dedujo esta cantidad más sus intereses legales, de 87.775,96 euros, del resultado de la liquidación, arrojando un total a ingresar de 441.483,27 euros, 197.516,52 euros de cuota y 243.966,75 euros de intereses de demora.

Como consecuencia de la anterior liquidación se impusieron tres sanciones respecto a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, de claves 76170325 y 76170282 y 76170264, y de importes 564.758,09, 31.375,11 y 60.565,41 euros, respectivamente.

Además, tras la ampliación del procedimiento al ejercicio 2009 y a los dos primeros trimestres de 2010, la Inspección emitió acuerdo liquidador, también de fecha 15 de noviembre de 2011, liquidación clave 71940970, en relación con el período correspondiente a aquellos dos primeros trimestres de 2010.

3. Reclamaciones económico-administrativas interpuestas.

Frente a tales actuaciones, la recurrente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias diversas reclamaciones, finalizadas por su resolución de 28 de junio de 2012.

Así, contra el acuerdo liquidador de 15 de noviembre de 2011, referencia 71940742, en concepto de Impuesto sobre el valor Añadido de los ejercicios 2005 (3 y 4T), 2006, 2007 y 2008, la entidad actora interpuso las reclamaciones 35/765/2012 y 35/5085/2012 a 35/5097/2012, que fueron estimadas parcialmente, con fundamento en la falta de motivación de la inclusión en las liquidaciones de determinadas repercusiones impositivas.

La citada resolución estimó al mismo tiempo las reclamaciones 35/5053/2012 a 35/5062/2012 y 35/5064/2012 a 35/5066/2012, interpuestas contra el acuerdo sancionador de clave 76170325, y las reclamaciones 35/5028/2012 a 35/5053/2013, interpuestas contra el acuerdo sancionador 76170282, y ello con fundamento en el primer caso en la incidencia que sobre la cuantía de las sanciones podría tener la anulación de la liquidación de aquellos periodos 2005 a 2008, y en la falta de tipicidad en el segundo caso.

Se desestimaron, sin embargo, las reclamaciones 35/5036/2012 a 35/5051/2012 seguidas frente al acuerdo sancionador de 76170264, de imposición de sanción por la comisión de una infracción relacionada con la omisión de la declaración de operaciones con inversión del sujeto pasivo realizadas durante aquel periodo 2005 a 2008, en la que no existía aquella relación con la insuficiente motivación de la liquidación, rechazándose en este caso la alegación de falta de culpabilidad de la actora.

Finalmente, se desestimaron también las reclamaciones 35/00766/2012 y 35/05129/2012, seguidas en relación con las liquidaciones de los dos primeros trimestres de 2010, clave 71940970. La liquidación emitida en relación con el año 2009 fue dejada firme y consentida.

La mencionada resolución de 28 de junio de 2012, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias que dio respuesta a tales reclamaciones, fue impugnada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, sin embargo, ordenó el archivo del recurso de alzada interpuesto al tener conocimiento de la Sentencia de la Sección 6.ª de esta Sala, de 14 de enero de 2016, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 385/2014, interpuesto contra la desestimación por silencio de dicho recurso de alzada, desestimando después el Tribunal Supremo, en Sentencia de 13 de julio de 2017, el recurso de casación para la unificación de doctrina 2350/2016, interpuesto contra aquella otra sentencia.

4. Incidentes de ejecución

En ejecución de la resolución del económico-administrativo de 28 de junio de 2012, la Inspección de los Tributos emitió el acuerdo de 26 de febrero de 2014, que fue impugnado por la actora mediante un primer incidente de ejecución, incidente que resultó estimado por resolución de 30 de marzo de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, con la anulación de aquel acuerdo de 2014 por prescripción sobrevenida del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2005 a 2008, al haber transcurrido más de seis meses para la ejecución de la resolución.

En ejecución de esa resolución de 30 de marzo de 2016, dictada en el anterior incidente de ejecución, la Administración dictó un nuevo acuerdo de ejecución el 24 de octubre de 2016, que con fundamento en aquella prescripción anuló la liquidación 71940742, girada en concepto de Impuesto sobre el valor Añadido de los ejercicios 2005 (3 y 4T), 2006, 2007 y 2008. Con ese mismo fundamento y por su conexión con dicha liquidación, el acuerdo anuló también la sanción de clave 76170325, por importe de 564.758,09 euros, expediente 76170325.

Frente a este otro acuerdo de ejecución, la actora interpuso un segundo recurso de ejecución ante el Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, resuelto desestimatoriamente por la resolución ahora impugnada en origen, confirmada en alzada por la del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a la que se dirige el presente recurso".

Expresado en otros términos, lo que el auto de admisión plantea, en la pregunta reproducida más arriba es, en realidad, si la prescripción extintiva de la facultad de comprobación de la Administración (arts. 66 y concordantes, así como el 150.5 LGT, en su versión inicial, aquí aplicable), limita sus efectos, solo, a neutralizar los aspectos perjudiciales para el contribuyente (por ejemplo, mediante la extinción de la deuda -ex art. 59 LGT-) o si, por el contrario, la anulación de la liquidación por prescripción también percute en los efectos que hayan sido favorables para el contribuyente, como en este caso, la consideración como indebido del ingreso efectuado en su día.

La tesis de la Sala de instancia, al respecto, es la siguiente:

"[...] De acuerdo con todo lo dicho y con el conjunto documental incorporado a las actuaciones administrativas y a estas judiciales, la Sala considera acertada la postura sostenida por las

resoluciones recurridas en relación con el carácter que ha de reconocerse al ingreso realizado en cumplimiento por la actora de su autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2008.

Así se concluye ante todo a la vista de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 30 de marzo de 2016, que puso fin al primero de los incidentes de ejecución instados por la actora, dirigido contra el acuerdo de la Inspección de los Tributos de 26 de febrero de 2014, que estimó dicho incidente "...anulando el acuerdo de ejecución impugnado por concurrir prescripción sobrevenida del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación...", según rezaba su parte expositiva, anulación que, por tanto, se extiende a dicho acuerdo en su conjunto, incluidos aquellos de sus extremos que se referían a la consideración como indebidos de aquellos ingresos.

Ciertamente, la fundamentación jurídica de la resolución de 30 de marzo de 2016 se relacionaba con el desconocimiento por la Inspección del plazo de duración de las actuaciones por el exceso padecido en el cumplimiento de la resolución de aquel mismo órgano económico-administrativo, a tenor de lo establecido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para el caso de ser ordenada la reposición de las actuaciones inspectoras por resolución judicial o económico-administrativa (artículo 150.5, en su redacción originaria), exceso que, según afirmaba la resolución, determinó en el caso la consumación de "...la invocada prescripción sobrevenida del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de liquidación..." (párrafo último de su fundamentación jurídica; página 28).

Es verdad, pues, que, como argumenta la entidad actora, nada se decía allí sobre la extinción de cualquier otra acción o derecho de los intervinientes en el asunto, limitándose dicha resolución a concluir en la extinción por prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2005 a 2008, sin que, por lo tanto, en la propia resolución de cuya ejecución se trataba se mencionara cambio alguno en la consideración de los ingresos realizados en cumplimiento de la autoliquidación de la actora.

Pero sí, como resulta incontestable, aquella consideración de los mencionados ingresos indebidos fue consecuencia directa de la liquidación tributaria emitida en origen, habrá que entender que también la desaparición de esa consideración queda inmediatamente conectada con la anulación de la liquidación.

En definitiva, aun asumiéndose la detallada argumentación de la recurrente sobre la diversidad existente entre la anulación de la liquidación del tributo y el carácter indebido de los ingresos realizados en virtud de la autoliquidación presentada, lo cierto es que este segundo aspecto se encontraba directamente conectado con aquel otro, de modo que si el carácter indebido del ingreso surgió con la emisión de la liquidación, su eliminación debió considerarse como una consecuencia directa y obligada de la anulación de la liquidación.

Por lo tanto, a pesar de lo que se dice en la demanda, no debe pensarse que las indicaciones o declaraciones contenidas al respecto en el propio acuerdo liquidador (páginas 42 y 44) o en el dictado para la ejecución de la resolución del económico-administrativo emitida en la reclamación contra ella interpuesta (páginas 15 y 16), sobre la consideración como ingresos indebidos de los efectuados en virtud de la autoliquidación, realizadas como consecuencia inmediata de la liquidación, no puedan ser alteradas por consecuencia de la anulación de la liquidación, por ser aquellos actos declarativos de derechos, susceptibles solo de modificación o anulación a través de los remedios de impugnación específicamente establecidos para ello, si, como sucede en el caso, esa posibilidad se reconoce también a otro tipo de actuaciones, precisamente, a la liquidación tributaria".

TERCERO.-El criterio de la Sala.

1) Se trata de precisar si la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66.1 LGT) -en este caso, por superarse el plazo máximo para ejecutar la resolución del TEAR (art. 150.5, hoy 150.7 LGT)- invalida la liquidación en todos sus aspectos o permite excepcionar o excluir actos, declaraciones o pronunciamientos en ella favorables al contribuyente.

2) A tal efecto, es preciso recordar que la prescripción extintiva, institución milenaria que constituye una expresión especialmente cualificada del principio de seguridad jurídica, es una sanción o castigo que el ordenamiento jurídico dispensa a quienes abandonan el ejercicio de sus derechos o acciones -tanto sujetos públicos como privados-, por no ejercitarlos en los plazos que la ley otorga para ello. En particular, también afecta al ejercicio de la potestad de la Administración tributaria.

El art. 59 LGT, no incluido entre aquéllos que deben ser examinados según el auto de admisión, declara al respecto que:

"Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria.

1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes..."

Además, el artículo 69 LGT declara, en consonancia con lo anterior, lo siguiente:

"Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

...3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria".

Debemos anticipar, desde ahora, que la cuestión de interés casacional que formula el auto de admisión, si bien correcta y adecuada en su planteamiento -por lo demás de gran interés y relevancia jurídica-, consistente en precisar el alcance y efectos de la prescripción extintiva, esto es, la prescripción de la facultad asignada a la Administración para determinar la deuda tributaria (art. 66.a) LGT), necesita, con carácter previo, que dilucidemos una cuestión lógicamente antecedente, la de si la afirmación que revela el auto sobre si, en el caso que examinamos, se ha producido la pérdida de un derecho del contribuyente, con fundamento exclusivo en el acto administrativo afectado por la prescripción y, en particular, *el derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido reconocido por la administración tributaria en ese procedimiento de regularización*, responde verdaderamente a lo aquí sucedido.

3) Así, si la prescripción es un castigo, una *sanción* jurídica, en tanto extingue la deuda tributaria liquidada o que estuviera en trance de serlo, una lógica consecuencia de tal efecto, puramente jurídica, sería en principio la de que, por ser una institución desfavorable para la Administración tributaria, afectase solo a la parte del acto que le beneficia o, visto desde la perspectiva del comprobado, a la parte que a éste perjudica.

4) No en vano, la prescripción del art. 66.a) LGT se funda, se ha dicho repetidamente, en una presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción -más bien del ejercicio de potestad- por la Administración. Esta ve prescrita *ope legis* la facultad de comprobar la deuda autoliquidada y de liquidarla, agravando la posición jurídica del administrado, lo que significa que la prescripción regulada en los arts. 66 y concordantes LGT, así como en el art. 150.5 antiguo de la misma Ley, solo afectaría *prima facie* los aspectos de la comprobación o, en su caso, de la liquidación, que perjudiquen al comprobado y de los que, por obra de la prescripción, se vea liberado.

5) Examinada así la naturaleza de la institución, sería un contrasentido que, en aplicación mecánica de las reglas sobre prescripción de la actividad comprobadora, con resultado de anulación del acto, quedasen laminados los derechos del contribuyente, manifestados en actos, declaraciones o reconocimientos que resultaran favorables a éste contenidos en la liquidación.

6) Así, siguiendo la tesis de la parte recurrente, si la propia liquidación, aun prescrita luego, contenía una declaración de que el ingreso por la sociedad recurrente de 838.548,46 euros era indebido, la anulación posterior de esa liquidación no podría arrastrar la revocación o pérdida de esa situación jurídica favorable para el interesado.

7) No en vano, el escrito de interposición del recurso alude al art. 218 LGT -en que se regula la declaración de lesividad-, para resaltar que la solución dada por la Sala *a quo*, a su criterio, vulneraría el contenido de tal norma, dado que el acto de reconocimiento del ingreso indebido, distinto del de liquidación, es declarativo de derechos y sólo puede revisarse peyorativamente en los casos de nulidad de pleno derecho, por el procedimiento previsto en el art. 217 de la LGT, o mediante su declaración de lesividad y posterior impugnación jurisdiccional, ex art. 220 de la LGT.

Por ello, en ningún caso, se afirma en el recurso, el art. 218.1 de la LGT permite, como sí consagra la sentencia *a quo*, una eliminación de un acto declarativo de derechos, realizada por la Administración libremente, esto es, sin sujetarse a las causas y procedimiento de nulidad del art. 217 de la LGT.

8) Comenzando con el análisis de este último punto, y aun sin despejar si estamos propiamente ante un acto declarativo de derechos -carácter que es difícil atribuir a la declaración contenida en otro acto- lo cierto es que la Administración no puede desconocer los efectos de sus propios actos, declaraciones, indicaciones o reconocimientos, sin que el hecho de que la liquidación en que se contuviera tal declaración quede prescrita obligue a considerarla como inexistente o impropcedente.

9) En todo caso, la tesis que hemos expuesto, con carácter general, permitiría asumir como válida la afirmación de que la prescripción beneficiosa para el contribuyente, cuyo surgimiento es debido -solo- a la inobservancia de sus deberes por parte de la Administración, no podría provocar, en contra de la naturaleza de la institución misma, un efecto desfavorable o adverso para aquél. Tal

posición, llevada a su extremo posible, determinaría que la institución de la prescripción, en tal caso, podría incluso ser buscada torcidamente para producir ese efecto.

10) Ahora bien, expresado todo lo anterior, hemos de concluir que no es tal lo sucedido en el caso que nos ocupa. En otras palabras, pese a los ciertamente confusos términos del acuerdo de liquidación dimanante del acta de disconformidad nº 71940742, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, no es posible entender que el pago efectuado por el contribuyente, reflejo del cual ya consta en esta sentencia, hubiera supuesto un pago indebido, esto es, el pago de una deuda improcedente o no debida por ADMINTEL, como tampoco lo es que tal calificación derivase claramente del contenido de la liquidación. Así lo sintetiza el auto de admisión y ratifica la sentencia recurrida, según hemos transcrito más arriba. Como consta más arriba (énfasis de esta sentencia):

"[...] Las actuaciones inspectoras que se encuentran en el origen de esta litis se iniciaron al objeto de comprobar una autoliquidación de Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»] presentada por el cuarto trimestre de 2008 en la que se incluían los parámetros correspondientes a los periodos transcurridos desde 2005, autoliquidación en la que constaba un importe a ingresar de 982.411,61 euros, del que fue ingresado un total de 838.548,46 euros.

- Mediante acuerdo de 15 de noviembre de 2011, de liquidación en concepto de IVA de los años 2005 (tercer y cuarto trimestres), 2006, 2007 y 2008, la Inspección distribuyó el tributo entre tales ejercicios de acuerdo con el momento de su devengo, resultado un importe total a ingresar de 1.367.807,69 euros, correspondientes a 1.036.064,27 euros de cuota y 331.742,71 de intereses de demora. No obstante, observando asimismo el indebido ingreso hecho por la recurrente de una suma 838.548,46 euros en virtud de su autoliquidación del cuarto trimestre de 2008, la Inspección dedujo esta cantidad más sus intereses legales, de 87.775,96 euros, del resultado de la liquidación, arrojando un total a ingresar de 441.483,27 euros, correspondientes a 197.516,52 euros de cuota y a 243.966,75 euros de intereses de demora. Como consecuencia de esta liquidación se impusieron tres sanciones respecto a los ejercicios 2005, 2006 y 2007. Además, tras la ampliación del procedimiento al año 2009 y a los dos primeros trimestres de 2010, la Inspección emitió otro acuerdo liquidador, también en fecha 15 de noviembre".

De tales pasajes y del examen íntegro de lo sucedido en el procedimiento administrativo y de los actos realizados por el interesado cabe inferir las siguientes consecuencias jurídicas:

a) El ingreso realizado por Admintel, con carácter de autoliquidación de IVA, presentada en relación con el cuarto trimestre de 2008, pero en la que se incluían los datos relativos a las deudas de los periodos transcurridos desde 2005, con un importe a ingresar de 982.411,61 euros, del que fue ingresado un total de 838.548,46 euros, fue voluntario, espontáneo y anterior al inicio del procedimiento de inspección. Su carácter claramente extemporáneo no es un elemento relevante en este caso.

b) De hecho, la apertura de este procedimiento inspector (art. 141 LGT) tenía por objeto la comprobación de esas deudas tributarias declaradas y parcialmente abonadas por recurrente, verificando los términos de la autoliquidación voluntaria.

c) La distribución de la suma genéricamente ingresada entre los periodos trimestrales a los que afectaba el ingreso -sobre cuya procedencia material, no opone objeción alguna el escrito de interposición- no puede ser considerado como un acto de comprobación tributaria, sino una concreción de lo que, al menos implícitamente, se encontraba presente en el propósito de la declaración e ingreso, toda vez que en el último trimestre de 2008 se realizó un pago afectante a todos o algunos de los trimestres del periodo 2005-2008. Buena prueba de ello es que Admintel no refuta, en sí misma, esa distribución o, si se quiere, esa imputación de los pagos.

d) La compensación llevada a cabo por la Administración, por aplicación de la suma ingresada, minoraba la deuda total liquidada por la Administración, pero se nutre del ingreso producido con ocasión de ese pago espontáneo, sin que tampoco haya discrepancia sustantiva o material sobre el hecho de esa compensación.

e) Resulta fundamental señalar que no existe otro sustento argumental acerca del carácter indebido del ingreso de 838.548,46 euros a que nos referimos, en el escrito de interposición, distinto a la mera afirmación contenida en el acuerdo de liquidación sobre ese carácter.

f) Como hemos dicho reiteradamente, la extinción de la deuda tributaria liquidada en una actuación administrativa declarada luego prescrita hace recobrar valor y vigencia a la autoliquidación formulada por el interesado (art. 108.4 LGT) y, por tanto, a la efectuada extemporáneamente.

g) En la misma vulneración del principio que prohíbe desconocer los actos propios, que el recurso de casación imputa a la Administración, cabe entender que incurre la recurrente cuando pretende desconocer los efectos de su propia voluntad, libre y espontáneamente manifestada, al presentar

la autoliquidación de un tributo debido, en concepto de IVA y saldar, de forma extemporánea, una deuda tributaria.

Procede, por tanto, confirmar la sentencia recurrida, correcta en general atendida la solución que alcanza, sin que sea dable considerar, como argumenta la parte recurrente, que la actividad de la Administración haya tenido una doble condición, añadiendo a la liquidación -prescrita- otra actividad diferente y que quedaría salvada de esa eventual prescripción. Dicho de otro modo, no hay, formal ni materialmente, un ingreso indebido en el realizado libre y espontáneamente por Admintel, en el sentido de improcedente o contrario a derecho (art. 32 LGT).

Por lo demás, no está indicado en el presente caso que formulemos de modo expreso una declaración con la jurisprudencia que se establece, ya que la doctrina que podría formularse se basa en un presupuesto de hecho que no es concurrente, el de que la liquidación prescrita contuviera un reconocimiento de derechos.

CUARTO.-Pronunciamiento sobre costas.

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

F A L L O

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

1º)No ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **ADMINTEL SERVICIOS Y COMUNICACIONES, S.L.** contra la sentencia de 8 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1090/2021.

2º)No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).