



Roj: **STS 432/2021 - ECLI:ES:TS:2021:432**

Id Cendoj: **28079130022021100052**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/01/2021**

Nº de Recurso: **7397/2019**

Nº de Resolución: **97/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 7089/2019,**  
**ATS 5568/2020,**  
**STS 432/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 97/2021**

Fecha de sentencia: 28/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7397/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/01/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **7397/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 97/2021**

Excmos. Sres.

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

En Madrid, a 28 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, el recurso de casación núm. **7397/2019**, interpuesto por Don Javier Pérez-Castaño Rivas, Procurador de los Tribunales, actuando en nombre y representación de **DON Fructuoso**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 12 de septiembre de 2019, dictada en el procedimiento ordinario núm. 418/2018, referente al Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicios 2009 y 2010.

Ha comparecido, como recurrida, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, que ha actuado bajo la representación y defensa del abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 12 de septiembre de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, que estimó en parte el recurso 418/2018, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que, a su vez, estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa NUM005 y estimó la reclamación NUM001, por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] de los ejercicios 2009 y 2010, y la sanción derivada.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) En fecha 20 de noviembre de 2014 don Fructuoso interpuso reclamación NUM000 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, por el concepto IVA periodos 2009 y 2010, por importe de 120.847,23 euros, siendo la cuantía de la reclamación 55.686,02 euros. Con igual fecha instó la reclamación NUM001 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de imposición de sanción derivada del procedimiento de comprobación anterior, por el mismo período y concepto, por un importe de 70.439,46 euros, siendo la cuantía de la reclamación 16.118,26 euros.

b) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid [TEARM] dictó resolución, de fecha 26 de febrero de 2018, que estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta por la parte actora contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación girada por la AEAT por el concepto IVA de los ejercicios 2009 y 2010; y estimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001 interpuesta por la parte actora contra la sanción derivada de la liquidación anterior.

### SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

Frente al anterior acuerdo don Fructuoso interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Dicho recurso fue estimado parcialmente por la sentencia de fecha 12 de septiembre de 2019 ahora recurrida, razonando para ello, en lo que a este proceso interesa:

" SÉPTIMO.- Hay que analizar a continuación la invocada inexistencia de "reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario" después de transcurrir el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

El actor aduce que el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras fue extemporáneo y que no se produjo ningún acto que interrumpiera la prescripción hasta la notificación de la liquidación el día 28 de agosto de 2014, fecha en la que ya había prescrito el derecho de la Administración para practicar liquidación con respecto a los cuatro trimestres del ejercicio 2009 y a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2010.



La Administración, por su parte, admitió en el acuerdo de 17 de noviembre de 2014, que resolvió el recurso de reposición contra la liquidación, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se notificó el 12 de julio de 2013, una vez finalizado el plazo de doce meses a contar desde el inicio de la inspección (2 de julio de 2012) y que, por ello, carecía de validez, pero estimó que el plazo de doce meses había concluido el 28 de julio de 2013 (descontando 26 días de dilaciones) y que tales actuaciones se reanudaron con la diligencia de 7 de agosto de 2013, fecha en la que no había prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria referida a los ejercicios 2009 y 2010 del IVA porque, conforme a diversas sentencias del Tribunal Supremo, el plazo de cuatro años debía contarse para el periodo más antiguo desde el día 30 de enero de 2010, fecha en que se presentó la declaración resumen anual del IVA del año 2009.

El TEAR de Madrid confirmó la tesis de que las actuaciones se reanudaron con la diligencia de 7 de agosto de 2013, si bien, siguiendo el criterio del TEAC, estimó que la presentación de la declaración resumen anual (modelo 390) no tenía virtualidad interruptiva del plazo de prescripción y, por tanto, que el 28 de julio de 2013 había prescrito el derecho a liquidar los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009.

Una vez concretados los términos del debate, es preciso dejar constancia de la norma que regula la cuestión discutida. Así, el art. 150.1 y 2 de la LGT, en su texto vigente en la época que nos ocupa, dispone:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

(...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse (...)"

La Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la reanudación de las actuaciones inspectoras, estando resumida su doctrina en la reciente sentencia de fecha 10 de julio de 2019 (recurso de casación nº 2220/2017), que expone en el segundo fundamento jurídico:

"SEGUNDO. - El criterio de la Sala

Comenzaremos señalando que la problemática suscitada en el presente recurso ha sido abordada por la jurisprudencia de esta Sala, siendo ejemplo de la misma la sentencia de fecha 21 de junio de 2016 y las en ella citadas y otras posteriores, como la de 1 de septiembre de 2017.

Y así, en la sentencia de fecha 21 de junio de 2016 decíamos lo siguiente:

"PRIMERO.- La Administración General del Estado combate, a través de un único motivo de casación, la sentencia dictada el 26 de marzo de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 191/2012, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2.a), párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 2003, declaró prescrito el derecho de la Inspección de los Tributos a liquidar el impuesto sobre sociedades de BIH, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, por haberse excedido en el plazo de duración de las actuaciones debido a que el acuerdo de ampliación por otros doce meses se adoptó y notificó una vez que había ya expirado el plazo inicial de que disponía para culminar las actuaciones.

La Administración reconoce los hechos que determinan el pronunciamiento que combate y admite que, con arreglo a los mismos, ha prescrito su derecho a liquidar el ejercicio 2003, pero, con fundamento en el artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, aduce que los otros dos periodos concernidos (2004 y 2005) no prescribieron porque, después de haberse incumplido el plazo, se practicaron otras actuaciones que interrumpieron la prescripción.



El planteamiento del abogado del Estado está condenado al fracaso, pues responde a un entendimiento equivocado del mencionado precepto legal y de la jurisprudencia que lo interpreta.

SEGUNDO.- El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado -2005-J, sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que "el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011, FJ 4°): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011, FJ 4 °); 13 de junio de 2014 (casación 848/2012, FJ 4 °); 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5 °); y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3°)."

Más recientemente, dijimos en nuestra sentencia 521/2018, de 23 de marzo, recurso 176/2017 :

"En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una "mera actuación sin más", sino que requiere una "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido", es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la Sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 -por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta- se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que -desde luego- no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, períodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales períodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido".

En esa ocasión la cuestión casacional consistió en determinar, en interpretación del artículo 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter





*interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.*

*Por seguridad jurídica hemos de transitar por una senda similar a la trazada en esa sentencia y sus fundamentos, doctrina que nos sirve para contestar a la cuestión casacional y, asimismo, para resolver las pretensiones deducidas en el proceso. "*

*Pues bien, siguiendo la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos. No se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como ocurre en este supuesto, sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el plazo legal, de modo que la reanudación de las actuaciones inspectoras tiene que ser formal, no siendo suficiente para ello cualquier diligencia y sin que pueda entenderse cumplida tal exigencia mediante una "mera actuación sin más".*

*Así pues, la mera continuación de las actuaciones con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene capacidad interruptiva. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones.*

*Sentado lo anterior, la diligencia de fecha 7 de agosto de 2013 tiene por objeto -según se indica en la misma- continuar las actuaciones diligenciadas en fecha 22 de julio de 2013, de manera que no cumple los requisitos exigidos en el art. 150.2 de la LGT, y ello, como declara el TS, no sólo por no expresar que "reanuda las actuaciones", sino fundamentalmente porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece, pues no informa al contribuyente sobre los "conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y tributos objeto de comprobación, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.*

*En consecuencia, la repetida diligencia de 7 de agosto de 2013 carece de efectos interruptivos de la prescripción, interrupción que no se produjo hasta la finalización de las actuaciones inspectoras con la notificación de la liquidación aquí recurrida. Ahora bien, de acuerdo con el art. 104.2 de la LGT (al que se remite el art. 150.1 del mismo texto legal), la fecha final del procedimiento a estos efectos no es la de notificación efectiva de la liquidación llevada a cabo el día 28 de agosto de 2014, sino la del primer intento de notificación, que en este caso tuvo lugar el día 25 de julio del mismo año.*

*Por tanto, la superación del plazo legal de doce meses comporta que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras, de modo que el plazo de prescripción de cuatro años debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la oportuna declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se puso fin a la inspección.*

*El plazo para presentar las declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido viene establecido en el art. 71 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/1992, que en el texto vigente en los ejercicios que nos ocupan dispone en sus apartados 4 y 6:*

*"4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.*

*Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan:*

*1.º La correspondiente al período de liquidación del mes de julio, durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores.*

*2.º La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.*

*(...)*

*6. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refiere el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, apruebe el Ministro de Hacienda. (...)"*

*En este punto hay que resolver si la presentación de la declaración-resumen anual del IVA interrumpe o no el plazo de prescripción para liquidar todos los periodos trimestrales del ejercicio, cuestión que ha sido examinada en diversas ocasiones por esta Sección, entre otras en la sentencia de fecha 3 de marzo de 2017, dictada en el*



recurso n° 458/2015, que a su vez se remite a la sentencia de 30 de julio de 2013, recurso n° 999/2010 (ponente Sr. Domínguez Calvo), que declara en el cuarto fundamento jurídico:

"(...) Pues bien, la cuestión a determinar es si la presentación de la declaración resumen anual del IVA tiene o no efectos interruptivos de la prescripción. Y sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo, afirmando que dicha declaración-resumen anual tiene efectos interruptivos de la prescripción.

Así, en la sentencia de la Sala III 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 ratificatorio 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 ejercitó 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, (...)"

La sentencia de esta Sección que se acaba de transcribir basa su decisión en cuatro sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que declaran de forma coincidente que la declaración-resumen anual del IVA interrumpe la prescripción respecto de todos los periodos del ejercicio.

Así las cosas, el plazo para presentar la declaración resumen anual del ejercicio 2009 del IVA finalizó el día 30 de enero de 2010, por lo que había transcurrido el plazo de cuatro años el día 25 de julio de 2014, de modo que en tal fecha ya había prescrito el derecho de la Administración para practicar liquidación en relación con los cuatro trimestres del año 2009.

Sin embargo, no ocurre lo mismo en cuanto al ejercicio 2010 del IVA, ya que el plazo para presentar la declaración resumen anual de ese año concluyó el 30 de enero de 2011, por lo que no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años el día 25 de julio de 2014.

En consecuencia, con estimación parcial del presente motivo del recurso, debe declararse prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda correspondiente a los cuatro periodos trimestrales del año 2009 del IVA, siendo procedente reconocer su derecho a practicar liquidación en relación con todos los trimestres del ejercicio 2010".

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de don Fructuoso, demandante en la instancia, presentó escrito de fecha 25 de octubre de 2019 ante la Sala sentenciadora preparando recurso de casación.

2. En dicho escrito, la parte recurrente identifica como infringida (a) el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española de 6 de diciembre de 1978 (BOE de 29 de diciembre) ["CE"] y el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre); y (b) el artículo 16 LGT, así como los artículos 31 y 103 CE.

3. Razona que las infracciones de todas esas normas del Derecho estatal han sido relevantes y determinantes del fallo estimatorio de la sentencia de instancia, "en la medida en que el debido análisis de los Fundamentos Jurídicos planteados por esta parte y la correcta aplicación de los preceptos antes citados hubiese conllevado la estimación, al menos parcial, de las pretensiones del recurrente, esto es, la declaración de nulidad de pleno derecho, por prescripción, de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al primer y segundo trimestre del ejercicio 2010 al que se refiere, en última instancia, el presente recurso o a la estimación total del recurso si se hubiese concluido que la operación no es simulada o, en su caso, que la Administración tributaria omitió su deber de llevar a cabo una regularización total y completa de la situación tributaria de las partes implicadas".

4. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso mediante auto de 6 de noviembre de 2019, y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 23 de julio de 2020, en el que considerando que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

" *Determinar si la presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, constituye un supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria o si carece de virtualidad para interrumpir tal derecho*".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: "los artículos 66, 67 y 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 101.1, 119.1 y 120.1 de dicho texto legal".

#### **CUARTO.-Interposición del recurso de casación.**

1. La parte recurrente formalizó su recurso de casación mediante escrito de interposición fechado el 14 de septiembre de 2020.

2. Manifiesta en su escrito: " *La cuestión aquí debatida ha sido resuelta por la sección segunda de la sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de mayo de 2020 (RCA/5962/2017) "en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente"*" (pág. 3).

Continua su escrito indicando: "En definitiva, y como se ha dicho, nuestra pretensión casacional coincide con la acogida en la sentencia del Alto Tribunal dictada el pasado 18 de mayo de 2020 en el sentido de que se concluya que la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2010 no tuvo efectos interruptivos de la prescripción de las autoliquidaciones periódicas de dicho tributo y ejercicio de tal modo que para cuando se notificó el acuerdo de liquidación en última instancia cuestionado (24 de julio de 2014), el derecho de la Administración tributaria para regularizar la situación tributaria de los dos primeros trimestres del ejercicio 2010 se encontraba prescrito" (pág. 4).

3. Para concluir, se solicita de esta Sala que "previos los trámites procesales procedentes dicte sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida ya referenciada se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados" (pág. 5).

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación por la Administración.**

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, se opuso al recurso en escrito de 21 de octubre de 2020.

2. Argumenta el abogado del Estado que " *no existen razones para que la Sala dicte una sentencia de signo diferente del recogido en la sentencia testigo de referencia (sentencia de 18 de mayo de 2020 (RCA/5962/2017; ES:TS:2020:987))*" (pág. 3).

3. Finaliza suplicando a la Sala que dicte sentencia "por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho" (pág. 4).

#### **SEXTO.-Deliberación, votación y fallo.**

Mediante providencia de 22 de octubre de 2020, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.



Por providencia de 28 de octubre de 2020, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, señalándose para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 26 de enero de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 5ª) de Madrid es o no conforme a Derecho.

Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 23 de julio de 2020, es la que reproducimos a continuación:

*" Determinar si la presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, constituye un supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria o si carece de virtualidad para interrumpir tal derecho."*

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

*"los artículos 66, 67 y 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 101.1, 119.1 y 120.1 de dicho texto legal"*.

### SEGUNDO.- Remisión a la sentencia nº 450/2020 de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 5962/2017 .

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 5962/2017.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 18 de mayo de 2020:

*" TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa suscitada por el auto de admisión.*

*1. Conviene recordar, en primer lugar, que la declaración-resumen anual de IVA (modelo 390) es una declaración tributaria que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Están obligados a presentarla todos aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas del IVA, ya sean mensuales o trimestrales.*

*Deberá presentarse en los treinta primeros días naturales del mes de enero siguiente al año al que se refiere la declaración. Los vencimientos que coincidan con un día inhábil se considerarán trasladados al primer día hábil siguiente.*

*2. Es indiscutible que la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero debe anticiparse desde ahora que el objetivo inmediato de esa declaración no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación.*

*3. La jurisprudencia de esta Sala y Sección ha afirmado, como se ha dicho, que la presentación de esa declaración tiene efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los períodos mencionados en el propio resumen anual.*

*Lo ha hecho, empero, bajo un régimen jurídico distinto -como veremos- del que aquí resulta de aplicación. Y ello no solo desde la perspectiva de los preceptos legales que disciplinan la prescripción, sino del propio mecanismo de presentación de la declaración-resumen anual, pues, ahora, no debe aportarse, junto con la declaración-resumen anual, uno de los ejemplares de los distintos modelos de declaración-liquidación de cada periodo presentados a lo largo del ejercicio.*

*En efecto:*

*a) El artículo 66.1.c) de la Ley General Tributaria de 1963 señalaba que los plazos de prescripción se interrumpen "por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda".*





El actual artículo 68.1, por el contrario, dispone que esa interrupción solo tiene lugar "por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Como señala con acierto la parte recurrente en casación, la Ley General Tributaria de 2003 ha dado un concepto expreso de "declaración", "liquidación" y "autoliquidación" que impide afirmar que el modelo-resumen tienda a "liquidar o autoliquidar" la deuda tributaria. Así:

"La liquidación tributaria es 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" (artículo 101).

"Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (artículo 119.2).

"Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar" (artículo 120.1).

Es evidente, por tanto, que la declaración-resumen anual de IVA, modelo 390, no es una liquidación o una autoliquidación, sino una declaración recapitulativa de las autoliquidaciones ya presentadas.

b) El propio Tribunal Supremo reconoce -desde la citada sentencia de 25 de noviembre de 2009 - que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio.

Pero a continuación explica por qué -a pesar de ese contenido material no liquidatorio- ostenta capacidad para interrumpir la prescripción. Y la razón es simple: porque a la declaración resumen-anual "se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual" (...) de manera 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".

Esa es la razón esencial que condujo a esta Sala a sentar la doctrina expresada sobre la interrupción de la prescripción: como el modelo 390 debe acompañarse de las autoliquidaciones trimestrales del año al que se refiere, supone una ratificación de las mismas y, por tanto, "no es una simple comunicación informativa", sino una "declaración" -como su propio nombre indica- que incorpora documentos y datos relevantes, de contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año.

c) Este argumento, sin embargo, ya no sirve para justificar la aptitud interruptiva de la prescripción, pues desde la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de diciembre de 2000, por la que se regulan el lugar, plazo y forma de presentación de la declaración-resumen anual del IVA, modelos 390 y 392 en pesetas y en euros y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 29 de diciembre de 2000) las autoliquidaciones presentadas con carácter mensual o trimestral no deben acompañarse de la declaración resumen anual del IVA.

Quiere ello decir, por tanto, que el carácter interruptivo de la prescripción de la presentación del modelo no puede ya ampararse en los "datos y documentos" que se acompañan, ni en el "contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año", como señalaba el Tribunal Supremo en los pronunciamientos citados.

4. Resulta especialmente significativo, además, que el Tribunal Económico Administrativo Central ha dejado de aplicar la jurisprudencia indicada por entender que, desde el año 2004, el argumento empleado por dicha jurisprudencia para sostener el carácter interruptivo de la prescripción ya no puede defenderse.

En su resolución 0799/2013 de 22 de septiembre de 2016 se afirma lo siguiente:

"Las declaraciones-liquidaciones periódicas, con su correspondiente plazo de declaración, suponen el nacimiento del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (dies a quo, el día siguiente al final del plazo de presentación de la declaración-liquidación), y no podemos considerar que la declaración-resumen anual tenga virtualidad para interrumpir ese plazo de prescripción. La declaración-resumen anual no aporta liquidaciones adicionales a las ya efectuadas en las declaraciones-liquidaciones periódicas que puedan tener la virtualidad de "actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria", o al menos no en relación con ningún periodo distinto al último periodo de liquidación trimestral o mensual del ejercicio, para el cual la información de la declaración-resumen anual es relevante en cuanto a las posibles regularizaciones a efectuar en el último periodo de liquidación cuando se sepan ya los porcentajes definitivos de deducción del ejercicio.



Como hemos indicado, no estamos desconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero consideramos que el hecho de no tener que aportar en el ejercicio 2004 junto con la declaración-resumen anual uno de los ejemplares de los distintos modelos de declaración-liquidación de cada periodo presentados a lo largo del ejercicio, constituye una diferencia fundamental que puede llevar a dar un trato distinto a la declaración-resumen anual respecto del otorgado por el TS en las Sentencias citadas, dado el apoyo que en esta circunstancia se fundamenta el órgano jurisdiccional.

5. Además, en dicha resolución el TEAC incorpora determinados argumentos que -forzoso es decirlo- son plenamente compartidos por esta Sala. Tales argumentos refuerzan la tesis -que sostenemos- de que la declaración-resumen anual no aporta liquidaciones adicionales a las ya efectuadas en las declaraciones-liquidaciones periódicas y, por tanto, no ostenta la condición de "actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria", como la ley exige.

Deben destacarse al respecto las siguientes afirmaciones (con las que, como se ha dicho, coincidimos):

a) En la declaración-resumen anual se suministra información de datos acumulados anualmente y, por tanto, "en ningún caso se refieren o se distinguen de manera específica por trimestres o meses, haciendo imposible diferenciar la parte correspondiente a cada uno de los periodos de declaración-liquidación que comprende el año natural, por lo que no puede esta declaración-resumen anual referirse a un período concreto de declaración-liquidación".

b) Como regla general, el resumen-anual constituye "una mera operación aritmética consistente en el sumatorio de los resultados de las casillas correspondientes a los distintos importes de cuotas devengadas, o de cuotas soportadas deducibles" y no "un desarrollo pormenorizado de los importes declarados en las declaraciones-liquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, de forma tal que permitan concluir que se está suministrando una información que permita a la Administración tributaria un conocimiento exhaustivo de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo".

c) La declaración-resumen anual "no tiene un contenido liquidatorio, puesto que únicamente se está suministrando información agregada de los importes declarados en las autoliquidaciones mensuales o trimestrales (...) pero sin que se realicen operaciones de liquidación o autoliquidación, las cuales ya se habrán hecho en las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales correspondientes.

d) Aunque en el resumen anual debe suministrarse cierta información adicional, ésta "se refiere esencialmente al conjunto del año natural, sin distinción de trimestres o meses", de manera que "va a permitir a la Administración tributaria conocer cuál es la situación fiscal del sujeto pasivo a 1 de enero y que será la que determine en buena medida (...) la tributación del sujeto pasivo en el ejercicio siguiente". Esto es, "la Administración tributaria obtiene, a través del resumen anual de un ejercicio, una información trascendente que aplicará al ejercicio siguiente".

e) Y en relación con la información relativa a la situación fiscal del sujeto pasivo a 31 de diciembre, "la información se refiere esencialmente a las operaciones que el sujeto pasivo debe realizar en el plazo de presentación de la última declaración-liquidación trimestral o mensual del año natural, y no a operaciones que supongan una modificación o alteración del resultado de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres o a los once primeros meses".

6. En definitiva, (i) la falta de contenido liquidatorio de la declaración-resumen anual, (ii) el discutible carácter "ratificador" de las liquidaciones previas y, sobre todo, (iii) el cambio de régimen jurídico en cuanto no deben acompañarse al modelo las liquidaciones trimestrales (argumento esencial del Tribunal Supremo) obligan a modificar la doctrina legal y afirmar que el modelo 390 carece de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los periodos mensuales o trimestrales del periodo anual correspondiente.

7. Solo cabría añadir que resulta, al menos, singular la posición del abogado del Estado en el presente recurso de casación, pues defiende una postura contraria a la que viene sosteniendo de manera reiterada el TEAC en los últimos cuatro años, siendo así que los criterios de dicho órgano de revisión económico-administrativos obligan a la Administración Tributaria -a la que el abogado del Estado representa y asiste- a atemperar sus decisiones a las que emanan de dicho órgano (lógicamente, salvo jurisprudencia contraria al respecto), como se sigue de manera indubitada de lo dispuesto en el artículo 239.8 de la vigente Ley General Tributaria".

### **TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Todo lo anterior conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Sr. Fructuoso, por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de los preceptos concernidos.



Lo anterior comporta como desenlace necesario la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de los actos administrativos de gestión y revisión impugnados en él, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico,

#### **CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

Y, respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas que el asunto plantea, cada parta abonará las suyas y las comunes, por mitad.

#### **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 expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico tercero de la sentencia núm. 450 de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 5962/2017.

**2º)** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Fructuoso contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 12 de septiembre de 2019, dictada en el recurso núm. 418/2018, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2009 y 2010, sentencia que se casa y anula.

**3º)** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Fructuoso contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el día 26 de febrero de 2018, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2009 y 2010, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad a derecho por estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el mencionado tributo en dicho ejercicio, con el consiguiente derecho a la devolución al contribuyente de lo ingresado por tal concepto más los intereses legales correspondientes.

**4º)** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, no sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén 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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.