

Interrumpe el plazo de prescripción una autoliquidación en la que se niega la sujeción al impuesto o se invoca una exención

El Tribunal Supremo dirime en casación si la presentación de la autoliquidación de un impuesto en la que se hace constar la no sujeción, o se infiere la no sujeción al consignarse una cuota a ingresar de cero euros, puede interrumpir el plazo de prescripción.

ADRIÁN BOIX CORTÉS

Abogado del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 4098/2023, de 22 de septiembre (rec. núm. 203/2022), completa o matiza su jurisprudencia anterior relativa a la interpretación del artículo 68.1c de la Ley General Tributaria —en el que se determina que la prescripción se interrumpa «por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria»—, dirimiendo en casación si también interrumpe el plazo prescriptivo la presentación de la autoliquidación de un impuesto en la que se hace constar la no sujeción, o se infiere la no sujeción al consignarse una cuota a ingresar de cero euros.

1. El criterio del Tribunal Supremo

En el caso analizado, la mercantil adjudicataria final de un local comercial, tras una cesión del remate aprobada judicialmente en el 2012, presentó ante la Hacienda autonómica la declaración-liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por el concepto de «actos jurídicos documentados» —en el año 2016—, no efectuando ingreso alguno en la oficina liquidadora por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» al considerar que la operación no estaba sujeta a tal impuesto, ya que se había renunciado

a la exención del impuesto sobre el valor añadido.

La Administración autonómica, disconforme con ello, inició un procedimiento de comprobación limitada en el 2017, dictándose liquidación por la modalidad impositiva de transmisiones patrimoniales onerosas. Tal acto administrativo fue recurrido con éxito, primero, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional —que, entre otras cosas, consideró que el hecho de no comunicar la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido al juzgado no invalidaba su efectividad, habiéndose perfeccionado con la repercusión del impuesto en la factura expedida por inversión del sujeto pasivo— y, después, ante el Tribunal Superior de Justicia competente. Éste consideró que la presentación de la declaración-liquidación a efectos de liquidar la modalidad impositiva de actos jurídicos documentados no había interrumpido el plazo de prescripción de la Administración autonómica para liquidar la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por lo que dicha liquidación, notificada casi cinco años después de la transmisión patrimonial, se habría dictado tras haber prescrito el plazo para hacerlo. Concluyó así el tribunal que, conforme a una interpretación «tanto literal como finalista de esta norma», la interrupción del plazo de prescripción «exige que las actuaciones del obligado pongan de manifiesto su reconocimiento, aun implícito, de la deuda liquidable, con el fin de evitar el absurdo de perjudicar con la interrupción de la prescripción a quien niega la existencia de la deuda o no admite sentirse deudor del crédito a liquidar».

En ese contexto, la Administración autonómica competente planteó el recurso de casación que ahora resuelve el Tribunal Supremo, en esta ocasión estimando sus pretensiones y

destacando la relevancia que para dirimir la cuestión planteada tiene su Sentencia de 11 de octubre de 1996 (rec. núm. 4315/1994), recaída en un caso donde se analizó el efecto interruptivo de la prescripción de una autoliquidación presentada por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en la que se hacía constar la exención del tributo.

Pues bien, sobre la base de los razonamientos de dicho fallo, el Tribunal Supremo argumenta ahora, entre otros, los siguientes extremos:

En primer lugar, incide en el hecho de que la consignación de un supuesto de no sujeción al efectuar la declaración-liquidación de un tributo es una operación de calificación jurídica que se produce con ocasión del acto conducente a su liquidación —porque permite a la Administración tomar conocimiento del hecho con trascendencia tributaria y ejercer sus competencias para su comprobación y, en su caso, liquidación y exacción—, afirmando precisamente su no sujeción. Por tanto, cuando se niega la sujeción o se invoca la exención, no por ello estos actos dejan de producir sus efectos legales en cuanto al procedimiento tributario, en particular, sobre la interrupción del plazo de prescripción. Y ello, no porque sean actos de reconocimiento de una obligación, que no lo son, tal y como expresamente declara el artículo 119.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, «sino por ser actos que cumplimentan obligaciones impuestas al obligado tributario, conducentes a la liquidación o autoliquidación del tributo».

Por tanto, aun siendo incorrecta en su calificación jurídica, la declaración del obligado tributario surte el efecto interruptivo, y podrán surtirlo las ulteriores actuaciones de la Administración determinadas por el incorrecto criterio de calificación del obligado, aunque en

un momento dado del procedimiento de aplicación del tributo lo hagan por otra obligación tributaria distinta.

Concluye así el alto tribunal que «la calificación jurídica de exención tributaria o no sujeción al tributo efectuada por el obligado tributario al presentar la autoliquidación tributaria, no priva a la misma de los efectos interruptivos de la prescripción conforme a lo dispuesto en el artículo 68.1c de la Ley General Tributaria», ya que lo relevante es que se trata de una autoliquidación que se presenta ante la Administración autonómica que sería competente para comprobar y liquidar, en su caso, el hecho imponible de la modalidad impositiva transmisiones patrimoniales onerosas, al igual que el correspondiente a la de actos jurídicos documentados, por el que formalmente se presentó en este caso la autoliquidación.

2. Una referencia a las alegaciones de la parte recurrida y su relación con las obligaciones tributarias conexas

Sentado el criterio del alto tribunal, interesa mencionar que la mercantil recurrida en el caso analizado advertía en su escrito de oposición de que la cuestión de interés casacional admitida no se correspondía enteramente con la realidad de los hechos. Apuntaba, en ese sentido, que la controversia casacional se sustentó en la presentación de una autoliquidación de no sujeción en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, cuando dicha autoliquidación se presentó únicamente en el de actos jurídicos documentados, modalidad impositiva —añadía— diferente e incompatible con aquella.

En su defensa invocaba, entre otras cuestiones, la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero del 2016 (rec.

núm. 3625/2014). En ella se negó que la liquidación provisional por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas —anulada posteriormente al entenderse que dicha exacción era improcedente al cumplirse los requisitos para la renuncia a la exención del impuesto añadido— pudiese tener efectos interruptivos de la prescripción con respecto a la modalidad de actos jurídicos documentados. Señalaba entonces el tribunal que la actuación de la Administración no pudo interrumpir la prescripción, y ello porque «no fue encaminada a la liquidación del impuesto de actos jurídicos documentados, sino a la de un impuesto totalmente diferente, como es el [de] transmisiones patrimoniales, en cuanto grava las de carácter oneroso, por más que ambos se encuentren regulados en el mismo texto normativo».

Ha de advertirse también que sobre esa sentencia del año 2016 se manifestó también el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 29 de junio del 2020 (R. G. 06/02155/2018), considerando que su doctrina no resultaba aplicable a partir del 12 de diciembre del 2015, como consecuencia de la redacción dada al apartado 9 del artículo 68 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015. Y ello porque, de acuerdo con ese nuevo apartado, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración respecto de una determinada obligación tributaria determinará asimismo la de las obligaciones conexas con ésta, considerándose obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.

Por tanto, y a pesar de que la citada modificación legal no sería aplicable al caso examinado

en la sentencia objeto de este comentario, ya que el hecho imponible se habría realizado antes de dicha reforma normativa —concretamente en el año 2012—, de acuerdo con el criterio del Tribunal Central las dos modalidades aludidas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados son tributos conexos, a efectos de la aplicación e interpretación del artículo 68.9 de la Ley General Tributaria.

Otra reflexión adicional, al hilo de la sentencia comentada del Tribunal Supremo y del precedente referido de 1996 (rec. núm. 4315/1994), es la siguiente: en el caso resuelto por la sentencia de 11 de octubre de 1996, la cuestión controvertida se centró en determinar si una autoliquidación de transmisiones patrimoniales onerosas en la que se solicitaba la exención de dicha obligación tributaria interrumpía o no el plazo de prescripción de ésta. Y la respuesta fue, en efecto, positiva. Sin embargo, existe un evidente salto argumental entre aquella sentencia y la presente de 22 de septiembre del 2023, donde se aborda la cuestión entre obligaciones tributarias distintas, extremo difícil de entender sin abordar el tema de las obligaciones tributarias conexas.

Por otra parte, en relación con la sentencia de 22 de septiembre del 2023, interesa destacar también la equiparación que a todos los efectos realiza entre los apartados a y c del artículo 68.1 de la Ley General Tributaria, utilizando el uno para argumentar sobre el otro, como si la naturaleza de las acciones y los sujetos que las llevan a cabo, en uno y otro apartado, fueran idénticos.

El tema abordado por el Tribunal Supremo implica abordar su relación con las obligaciones tributarias conexas

El artículo 68.1a de la Ley General Tributaria —indica el Tribunal Supremo— prevé la interrupción de la prescripción por cualquier acción de la Administración con autonomía «respecto al criterio de calificación jurídica seguido por el obligado tributario», evitando así que la acción de la Administración sobre la base del conocimiento informado erróneamente por el contribuyente se vea perjudicada, mientras que éste elude los efectos de su actuación beneficiándose de ello.

Sin embargo, lo anterior no responde al contenido del precepto cuya interpretación estaba en juego: el artículo 68.1c de la Ley General Tributaria. Éste recoge la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar «por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria», sin ninguna otra previsión o salvaguarda adicional —como sí la hay en el citado artículo 68.1a—. Por tanto, lo que interrumpe la prescripción en este caso es la acción del obligado tributario efectuada en relación con una concreta deuda tributaria, y no en relación con otras que pudieran ser objeto de regularización como consecuencia de su acción.

Teniendo en cuenta lo anterior, la solución dada por el Tribunal Supremo puede suponer una suerte de eficacia retroactiva a la interrupción de la prescripción hasta el momento anterior en que actuó el contribuyente, y no la Administración, de forma que el tiempo que ésta se tomó para valorar la actuación, autoliquidación o declaración del contribuyente, jugaría en contra de este obligado tributario.

Ciertamente, la amplitud del concepto de obligaciones tributarias conexas plantea muchas dudas sobre su alcance, pero lo que sí debería impedir es extender su ámbito de aplicación hasta extremos que no parece haber querido el legislador. En esta línea, sólo cabe recordar que el Tribunal Supremo (entre otras, en su Sentencia de 11 de noviembre del 2020 [rec. núm. 5171/2018]), tras considerar que la presentación de una autoliquidación por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas no conllevaba la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración

para liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones —entre otras cosas, porque no le resultaba aplicable *ratione temporis* el apartado 9 del artículo 68 de la Ley General Tributaria—, afirmó que incluso en ese caso podría defenderse la misma postura, ya que lo contrario implicaría confundir tributos «conexos» con tributos «alternativos», entre los cuales el plazo de prescripción ha de ser independiente. Tal conclusión la defendió incluso teniendo en cuenta que el obligado tributario erró en la calificación jurídica que hizo de la operación sujeta a gravamen.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.