

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1627/2019 de 25 Nov. 2019, Rec. 6270/2017

Ponente: Díaz Delgado, José.

Nº de Sentencia: 1627/2019

Nº de Recurso: 6270/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2019:3755

La declaración extemporánea de Sucesiones mediante el modelo 660 no es un acto que deba considerarse interruptivo de la prescripción

INTERÉS CASACIONAL. PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA. Derecho de la Administración a reclamar la deuda tributaria. Actos interruptivos de los plazos de prescripción. Declaración por ISD extemporánea, Modelo 660. La Administración considera erróneamente que el inicio del procedimiento, en este caso mediante la declaración tributaria, y la realización de actos fehacientes por parte del sujeto obligado habrían ido interrumpiendo nuevamente el plazo de prescripción, reiniciándose los plazos con cada acto interruptivo. Cuestión redefinida por el TS en el sentido de que declarada la caducidad de un expediente de gestión iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias interpuesto contra Sentencia del TSJ Canarias que desestimó íntegramente el recurso interpuesto contra resolución TEAR que anuló la liquidación provisional impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, resolución que se confirma por ser plenamente ajustada a derecho, sin que haya lugar a ninguno de los pedimentos contenidos en el recurso.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 68.1; art. 104.5

La cuestión controvertida consiste en determinar si solicitado en período ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio el aplazamiento de una deuda, su concesión no permite la reducción del 10% del recargo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.627/2019

Fecha de sentencia: 25/11/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6270/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/10/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6270/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1627/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 25 de noviembre de 2019.

Esta Sala ha visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los señores arriba anotados, el recurso de casación que con el número **6270/2017**, interpuesto por la LETRADA DE LOS SERVICIOS JURÍDICOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA de CANARIAS, dimanante del p.o. núm. 193/2016 de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, del TSJ de Canarias.

Siendo parte recurrida, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia; Doña Margarita, representada por la Procuradora de los Tribunales y Doña M^a Dolores Moreno Gómez,

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

" En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido desestimar íntegramente el recurso interpuesto por la AGENCIA TRIBUTARIA CANARIA contra la resolución de fecha 29 de julio de 2016 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, por la que se acordó estimar la reclamación económico-administrativas presentada y registrada con el número NUM000, anulando la liquidación provisional impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, resolución que se confirma por ser plenamente ajustada a Derecho, sin que haya lugar a ninguno de los pedimentos contenidos en el recurso. Todo ello sin hacer expresa imposición de las costas causadas."

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia por el Gobierno de Canarias, representado por la letrada de su servicio jurídico y mediante escrito presentado el 13 de noviembre de 2017, se preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife , en el procedimiento ordinario nº 193/2016, desestimatoria del recurso deducido por la Agencia Tributaria Canaria contra la resolución de 29 de julio de 2016 dictada por el Tribunal Económico Regional de Canarias en Santa Cruz de Tenerife (TEARC), estimatoria de la reclamación núm. NUM000, interpuesta por doña Margarita, en materia de Impuesto sobre Sucesiones.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, el auto de 10 de mayo de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó sosteniendo en sus fundamentos jurídicos lo siguiente:

"SEGUNDO.- 1. Se impone, para una mejor comprensión de la cuestión objeto de litigio, tener en cuenta los siguientes datos fácticos que subyacen al debate jurídico:

1.1. Siendo la fecha de fallecimiento del causante la de 13 de enero de 2006, el plazo de presentación de la declaración finalizó el 13 de julio de 2006, siendo esta última fecha la de inicio del cómputo del plazo de prescripción contemplado en la artículo 66.a) LGT que, no mediando interrupción, hubiese finalizado el día 13 de julio de 2010.

1.2. El procedimiento iniciado por declaración en fecha 21 de agosto de 2008, fue declarado caducado por la oficina gestora el 3 de agosto de 2012, reiniciándose ese mismo día un nuevo expediente que terminó con liquidación provisional por importe de 35.565,74 € notificada el 14 de septiembre de 2012.

2. El artículo 68.1c) LGT , regula la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, señalando al respecto que "1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

El artículo 105.4 LGT por su parte, prevé los efectos de la caducidad en los procedimientos tributarios, disponiendo que "Producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del

interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por si sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado I del artículo 27 de esta ley . Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservación su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

3. Al amparo de los preceptos citados, en la instancia, el objeto del recurso lo constituyó la resolución del TEARC de 29 de julio de 2016, que descartó la capacidad interruptiva de los actos realizados dentro del procedimiento caducado, concluyendo que el 7 de agosto de 2012, fecha de inicio del nuevo procedimiento de declaración, ya había prescrito el derecho de la administración para liquidar la deuda tributaria.

4. La Administración Tributaria Canaria disiente de la conclusión a la que llega el TEARC en virtud de un hecho trascendental que no fue tenido en cuenta por el mismo en cuanto a la naturaleza interruptiva de la referida declaración. Dicho hecho es el carácter extemporáneo de la declaración presentada el 21 de agosto de 2008 y el modelo 660, en el que se declaraban los bienes de la masa hereditaria. Considera la recurrente que el TEARC aplica erróneamente los apartados a) y c) del art. 68 LGT , que regulan separadamente los actos de la Administración y los del obligado tributario, debiendo entender que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta. Añade que este criterio se encuentra recogido en la liquidación provisional dictada y en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 y, en similares términos, por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 30 de octubre de 2012 (recurso 123/2010 : ECLI.ES. TSJM.2012.14308). Por todo ello considera que el plazo de prescripción no se había cumplido a fecha 7 de agosto de 2012.

5. La sentencia impugnada, en su FJ Segundo, anticipa la inviabilidad del recurso, toda vez que en " (...) la misma fecha hemos resuelto un recurso en el que se plantea exactamente la misma cuestión jurídica que aquí procede analizar y, consecuentemente, en virtud del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), que reclaman una protección de la "confianza de los ciudadanos en que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones injustificadas" (SSTC 1/88 ; 12/88 ; 161/89 y 200/89 , entre otras), procede resolver el presente recurso en el mismo sentido en que se hizo en el otro caso, incluidas las costas. No sin dejar señalado de antemano que, ni la Sentencia del TSJ de Madrid de 30 de octubre de 2012 (recurso 123/2010), que cita la ATC en su demanda, ni la Sentencia de esta misma Sala de 4 de junio de 2015 (recurso 367/2013), citada por la codemandada en su contestación a la demanda, reflejan supuestos similares al que aquí se ha planteado por lo que no resultan aplicables al caso." para a continuación reproducir casi en su totalidad su sentencia dictada en el procedimiento 192/2016 (ECLI.ES.TSJC.V.2017.7397) que concluía señalando que "el hecho de que, cuando se reinicia el procedimiento inicialmente iniciado, valga la redundancia, por declaración después de la caducidad, el acto que lo inicia ya no es la declaración, sino un acuerdo expreso dictado por la Administración Tributaria, que, aunque la declaración sea un acto realizado a instancia de parte, no es un acto voluntario, sino que responde al cumplimiento de un deber, y la vigencia del principio de seguridad jurídica, de forma que no puede extenderse de forma ilimitada en el tiempo el derecho a liquidar, máxime cuando ha existido una clara Inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria, determinan que se considere más razonable incluir la declaración realizada como parte del expediente cuya caducidad se declaró, lo que implica considerar que la misma no ha producido efectos interruptivos de la prescripción, por

lo que procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración Tributaria Canaria."

6. Por el contrario, el Gobierno de Canarias, en el escrito de preparación del presente recurso considera que la sentencia recurrida, de una parte, yerra al interpretar los artículos 68.1 y 104.5 LGT, pues vulnera lo dispuesto en el artículo 68.1.C LGT en virtud del cual "cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria" interrumpiría la prescripción. En segundo término, entiende asimismo que la sala *a quo*, al dar por hecho que se ha producido la caducidad del procedimiento iniciado por la presentación de dicha declaración, colige que los efectos de la caducidad señalados en el artículo 104.5 LGT se extienden a la propia declaración, determinando que tampoco ésta tenga efectos interruptivos de la prescripción, lo cual es una deducción equivocada, pues "siguiendo el criterio manifestado por la Audiencia Nacional, en su sentencia de 01 de diciembre de 2011 al que posteriormente haremos referencia con mayor detenimiento, entendemos que pese a que dicho procedimiento haya caducado esta declaración como acto del interesado tendente a la liquidación del impuesto conserva su virtualidad como acto que interrumpe la prescripción."

TERCERO.-1. Nos encontramos por tanto ante la situación que, definida en el artículo 88.2.a) LJCA, permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo, por resultar necesario un pronunciamiento que determine si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el *dies a quo* definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción.

Por ello admite el recurso y fija la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Determinar si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el *dies a quo* definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción".

Identifica como normas jurídicas que, en principio serán objeto de interpretación los artículos 68.1 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CUARTO.- La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación de en el que termino solicitando que:

1. Con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.
2. Como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el TS 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 en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;
3. y estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo de Canarias de 29 de julio de 2016, en la reclamación económico-administrativa nº NUM000.

QUINTO.- El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, por escrito de fecha 27 de marzo de 2019 solicitó se dicte sentencia por la que lo

desestime confirmando la sentencia recurrida.

SEXTO.- Doña M^a Dolores Moreno Gómez, Procuradora de los Tribunales y de Doña Margarita formalizó su oposición por escrito de fecha uno de abril de dos mil diecinueve en el que solicitó que se desestime el Recurso de Casación, con imposición de costas al recurrente.

SÉPTIMO.- En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado de 8 de octubre de 2019, y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, fecha en la que se inició el debate y estudio del asunto, y que continuó en sesiones sucesivas, hasta que finalmente concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes de hecho recogidos en la sentencia recurrida.

La sentencia recurrida sostiene en su fundamento jurídico primero lo siguiente:

"Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución de fecha 29 de julio de 2016 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, por la que se acordó estimar la reclamación económico-administrativa presentada y registrada con el no NUM000 anulando la liquidación provisional impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

En su resolución el TEAR señala que el 13 de enero de 2006 se produjo el fallecimiento de Don Remigio, con fecha 21 de agosto de 2008 se presentó declaración por el Impuesto de Sucesiones, expediente de declaración que se declaró caducado, notificándose la resolución el 7 de agosto de 2012, reiniciándose ese mismo día un nuevo expediente que terminó con liquidación provisional por importe de 35.565,74 € notificada el 14 de septiembre de 2012, interpuesto recurso de reposición fue desestimado. Aplicando a dichos hechos los arts. 66, 67, 68 y 104.5 de la LGT, el TEAR concluye que no ha habido actos interruptivos de la prescripción y que, a fecha 7 de agosto de 2012, estaba prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda.

La representación procesal de la Administración Tributaria Canaria postula la nulidad de dichos actos por las considerar que hay un hecho trascendental que no ha sido tenido en cuenta por el TEAR en cuanto al carácter de acto interruptivo de la prescripción que tiene. Dicho hecho es el carácter extemporáneo de la declaración presentada el 21 de agosto de 2008 y el modelo 660, en el que se declaraban los bienes de la masa hereditaria. El TEAR aplica erróneamente los apartados a) y c) del art. 68 LGT, que regulan separadamente los actos de la Administración y los del obligado tributario, debiendo entender que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta. Este criterio se encuentra recogido en la liquidación provisional dictada y en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 (rec. 41/2009) y, en similares términos, por la Sentencia del TSJ de Madrid de fecha 30 de octubre de 2012, recurso 123/2010. Por todo ello considera que el plazo de prescripción no se había cumplido a fecha 7 de agosto de 2012.

La Administración demandada contesta a la demanda solicitando su desestimación y reiterando los razonamientos del TEAR.

La codemandada contesta a la demanda, señalando su coincidencia con los argumentos expuesto el TEAR, citando en apoyo de su argumentación la Sentencia de esta Sala y Sección de 4 de junio de 20155, recurso 367/2013".

En el fundamento jurídico segundo la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"En la misma fecha hemos resuelto un recurso en el que se plantea exactamente la misma cuestión

jurídica que aquí procede analizar y, consecuentemente, en virtud del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), que reclaman una protección de la "confianza de los ciudadanos en que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones injustificadas" (SSTC 1/88; 12/88; 161/89 y 200/89, entre otras), procede resolver el presente recurso en el mismo sentido en que se hizo en el otro caso, incluidas las costas. No sin dejar señalado de antemano que, ni la Sentencia del TSJ de Madrid de 30 de octubre de 2012 (recurso 123/2010), que cita la ATC en su demanda, ni la Sentencia de esta misma Sala de 4 de junio de 2015 (recurso 367/2013), citada por la codemandada en su contestación a la demanda, reflejan supuestos similares al que aquí se ha planteado por lo que no resultan aplicables al caso.

En los autos 192/2016 hemos dicho:

"TERCERO: El problema se centra en resolver la posible contradicción o dicotomía entre dos preceptos, los arts. 68, 1 y 104,5 de la LGT.

El primero determina: "Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario...

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. "

A su vez el art. 104,5 señala: "5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario. "

La contradicción se produciría entre la letra b) del apartado 1 del art. 68 y los dos últimos párrafos del 104,5. Si el efecto de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración se extiende a esta última (sin perjuicio de que se puedan salvar las actuaciones y elementos de prueba, que conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios, aparentemente, a estos solos efectos), la misma no se considera como un acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, sino como parte de las actuaciones administrativas que integran el procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración y al haberse producido la caducidad, no interrumpe el plazo de prescripción, por lo que en este caso, los ulteriores procedimientos de comprobación de valores estarían prescritos. Si se considera que la declaración tiene un carácter autónomo como acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, distinto del efecto consistente en dar lugar al inicio del procedimiento de liquidación mediante declaración, se habría producido la interrupción de la prescripción y la ulterior caducidad no implicaría que dicha declaración no produjese efectos interruptivos de la prescripción, lo que en este caso supone la validez de las

liquidaciones posteriores dictadas sobre la base de los valores declarados, las cuales produjeron a su vez la interrupción de la prescripción y permitieron el ulterior expediente de comprobación de valores dentro de dicho plazo de prescripción.

La Sentencia de la Audiencia Nacional que cita la Administración atiende a un supuesto perfectamente equiparable con el de autos, sin perjuicio de que se comparta o no su argumentación. La otra Sentencia mencionada, TSJ de Madrid, 30 de octubre de 2012, recurso 123/2010, no ha sido posible localizarla y en todo caso sólo muy parcialmente sería aplicable al caso presente (no en cuanto a las adiciones aquí producidas puesto que los bienes, como indicamos antes, ya habían sido declarados a la Administración Tributaria Canaria y en este sentido no tenían trascendencia tributaria alguna), alude a presentación posterior de documentos como la escritura de manifestación y adjudicación de la herencia, que claramente si pueden estimarse como autónomos y separados del procedimiento tributario, según sus circunstancias.

La Sentencia de la Audiencia Nacional señala:

"CUARTO.- El debate procesal es de interpretación jurídica y se fundamenta, en esencia, en la determinación de cuáles son las actuaciones a las que se refiere el art. 104.5 de la LGT de 2003, aplicable al caso, a la hora de privarles de forma sobrevenida de efecto interruptivo en caso de procedimientos caducados, cuestión que implica concordar sistemáticamente dicho precepto con el art. 68. l.c) del mismo cuerpo legal.

Debe tenerse en cuenta que el procedimiento que nos ocupa, que se dirige a la cuantificación de la deuda tributaria y su exigencia al sujeto pasivo, por razón del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es un expediente de gestión que se inicia por la declaración presentada al efecto por el sujeto pasivo y que en el caso que nos ocupa fue llevada a cabo mediante la solicitud dirigida a la oficina liquidadora del mencionado Impuesto sobre Sucesiones, por la aquí recurrente Sra. Gracia, cuya fecha, la de entrega en el Servicio de Correos, es el 8 de febrero de 2005, que tuvo entrada en la Agencia Tributaria 28 de febrero de 2005.

Este carácter de hecho inicial del procedimiento cabe deducirlo del artículo 128 de la LGT de 2003-101 de la derogada LGT de 1963 - en relación con el artículo 31 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como con los artículos 66.2 y 742 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es decir, se trata de un procedimiento de gestión que, pese a iniciarse por virtud de un acto del interesado -la declaración a la que se refiere con carácter preceptivo el art. 31.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a la cual "1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere la presente Ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible... no es una solicitud o petición en sentido estricto, en tanto que no es susceptible de desencadenar actos favorables para el interesado, antes bien se encamina a la producción de un acto de gravamen o susceptible de causar un efecto perjudicial o desfavorable para aquél que viene obligado a abrir el procedimiento mediante la declaración -o, en otro supuesto, que no hacen al caso, mediante autoliquidación-.

Cabe indicar que tal hipótesis, con arreglo al Derecho Administrativo general, no conduciría a la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración, en los términos del artículo 43 de la Ley 30/92. Por el contrario, la Ley 58/2003, General Tributaria, debido a la especialidad de la materia tributaria, en el contexto jurídico de que la declaración del hecho causante y la puesta en

conocimiento de los datos precisos para que la Administración cuantifique la deuda tributaria y exija su pago al heredero, constituye un deber tributario que entronca con el deber general de contribuir, en los términos establecidos por la Ley que impone el art. 31.1 de la Constitución, sí prevé de forma expresa la caducidad del expediente por la superación del plazo preestablecido en la ley para su conclusión.

Con ello se viene a quebrar cierta simetría dogmática que asocia los procedimientos de oficio al dictado de actos de gravamen y los iniciados a instancia de parte a la creación de efectos favorables. Como es sabido, [os procedimientos de aplicación de los tributos producen, por esencia, efectos desfavorables o gravosos, al margen de sus formas de iniciación y la Ley, respecto a ellos, regula de forma específica la caducidad de estos procedimientos. Así, el artículo 128 LGT, bajo la rúbrica de "Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración", señala lo siguiente:

"1. Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.

2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad".

Tal es el caso sucedido en el procedimiento que nos ocupa en el que la 7 Administración, consciente del agotamiento del indicado plazo semestral, declaró la caducidad del procedimiento y la incoación de otro nuevo, bajo los efectos jurídicos que define el artículo 104 LGT, que es el precepto en el que se concentran las dificultades interpretativas que aquí nos ocupan.

Por su parte, el artículo 130 de la repetida LGT de 2003, bajo la intitulación de "terminación del procedimiento iniciado mediante declaración", establece que:

"El procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas:

- a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción

En aplicación de estos preceptos, el procedimiento iniciado mediante la declaración del obligado tributario debe concluir por caducidad, como así sucedió formalmente; y el segundo procedimiento, que habría de entenderse iniciado de oficio por la Administración al haber finalizado el primero - correctamente comenzado al no haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar- también debería concluirse en el mismo plazo de seis meses, aunque desde el punto de vista sustantivo, no rigen las actuaciones producidas en los procedimientos objeto de caducidad, aunque el art. 104.5 contiene una previsión, inspirada en el principio de conservación de los actos, para que en el nuevo procedimiento puedan incorporarse por segunda vez las pruebas y actuaciones del primero.

En síntesis, ha sido la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la que en su artículo 104, sobre "plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", ha regulado el régimen y efectos de la caducidad o perención, de carácter general, en su apartado 4, en términos similares a como lo hizo en su día, para el procedimiento administrativo común, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Así, el mencionado artículo 104 LGT 2003 establece lo siguiente (en los apartados que son aplicables en este asunto):

"4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

La tesis que la recurrente sostiene, con fundamento en lo que prevé el penúltimo de los párrafos transcritos, es que la pérdida de efecto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar que se predica de las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados que "...no interrumpirán el plazo de prescripción..." afecta no sólo a los actos administrativos de trámite impulsados por la Administración, sino también a la propia declaración presentada el 8 de febrero de 2005, toda vez que, como hemos visto, dicha declaración constituye el acto inicial del procedimiento de gestión y liquidación, tal como de forma explícita e inequívoca reconoce el art. 128 LGT, lo que significa que forma parte de éste y debe seguir su mismo régimen.

Sin embargo, esa declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que la Sala considera que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, el cual deriva de modo directo de la previsión legal del art. 68. l.c) de la LGT, a cuyo tenor: "1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta ley -esto es, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación- se interrumpe:...c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Prueba de ello es, de una parte, que el art. 104.5 de la LGT habla de actuaciones como realidad afectada por la privación sobrevenida del efecto de la interrupción por razón de la sustanciación del procedimiento, sustantivo que no es predicable de los actos de los contribuyentes, sino sólo de los actos administrativos de trámite que integran el procedimiento; de otra parte, en relación con lo anterior, que dicha restricción gramatical del término actuaciones al que se refiere el indicado art. 104.5 LGT viene avalado por la expresión legal con que continúa dicho apartado, según la cual " ..las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art 27 de esta ley", en el sentido de que si unas actuaciones, definidas con un carácter potencialmente abierto, además de no interrumpir el plazo de prescripción, tampoco pueden ser consideradas requerimientos

administrativos a los efectos previstos en el art. 27 LGT, que se refiere a los recargos por presentación extemporánea de una autoliquidación o declaración, cabe concluir por fuerza que dichas actuaciones han de ser necesariamente las administrativas, esto es, las subjetivamente realizadas por la Administración, pues no tiene sentido alguno afirmar que los actos de los sujetos pasivos no pueden ser considerados requerimientos a efectos de clase alguna, por ser estos actos de requerimiento actuaciones exclusiva e inequívocamente administrativas, sin que sea preciso mayor razonamiento al respecto.

Siendo ello así, cabe concluir que las actuaciones que pierden su eficacia interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 104.5 LGT son las realizadas por la Administración dentro del procedimiento de gestión cuya duración preestablece la Ley y cuyo valor interruptivo podría entenderse justificado legalmente, no en el art. 68. l.c) de la LGT, que se refiere a los actos de los particulares que interrumpen la prescripción, sino en el art. 68. l.a) de la LGT, conforme al cual el derecho de la Administración a determinar mediante liquidación de la deuda tributaria se interrumpe "...por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

La interpretación seguida permite, además, que no queda privilegiado el interesado que presenta extemporáneamente su declaración inicial, como es el caso, respecto a aquél otro que la hubiera formulada en el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además de que impide que la Administración padezca una prescripción por el efecto sobrevenido que sobre dicha institución sustantiva provoca la caducidad del procedimiento, cuando ha actuado, aun cuando lo hubiera efectuado con superación del plazo legalmente conferido, respecto del caso en que aquélla no hubiera seguido procedimiento alguno, siempre que liquidase dentro del plazo de prescripción. "

El criterio podrá o no compartirse, pero desde luego es lógico, está razonado y analiza muchos aspectos relacionados. Hay sin embargo un punto que no podemos en compartir, el contenido del último párrafo sobre la situación de privilegio en que se vería quién presenta extemporáneamente la declaración, frente a quién la presenta en plazo. Para resolver esta situación ya existen los recargos por presentación extemporánea o las sanciones, no se crea una situación de privilegio y, en cambio, si se produce un agravio comparativo entre quienes presentan su declaración extemporáneamente y quienes no presentan declaración alguna, en el primer caso se interrumpe por la presentación extemporánea la prescripción que reinicia su cómputo desde la fecha de esa presentación, mientras que en el segundo nunca se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción, por lo que el inicio del cómputo de la fecha de prescripción queda referido al día en que se cumplen los 6 meses desde el fallecimiento.

Teniendo en cuenta este último posible agravio comparativo, el hecho de que, cuando se reinicia el procedimiento inicialmente iniciado, valga la redundancia, por declaración después de la caducidad, el acto que lo inicia ya no es la declaración, sino un acuerdo expreso dictado por la Administración Tributaria, que, aunque la declaración sea un acto realizado a instancia de parte, no es un acto voluntario, sino que responde al cumplimiento de un deber, y la vigencia del principio de seguridad jurídica, de forma que no puede extenderse de forma ilimitada en el tiempo el derecho a liquidar, máxime cuando ha existido una clara inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria, determinan que se considere más razonable incluir la declaración realizada como parte del expediente cuya caducidad se declaró, lo que implica considerar que la misma no ha producido efectos interruptivos de la prescripción, por lo que procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración Tributaria Canaria."

SEGUNDO.- Posición de la Sala.

Planteado en estos términos el debate jurídico hemos de inclinarnos por la posición de las partes recurridas y mantenida por la sentencia impugnada. La recurrente disiente de la conclusión a la que llegó el TEARC, en virtud de la naturaleza interruptiva de la declaración extemporánea que hizo la recurrida, presentada el 21 de agosto de 2008. Considera la recurrente que el TEARC aplica erróneamente los apartados a) y c) del art. 68 LGT, que regulan separadamente los actos de la Administración y los del obligado tributario, debiendo entender que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta. Añade que este criterio se encuentra recogido en la liquidación provisional dictada y en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 y, en similares términos, por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 30 de octubre de 2012 (recurso 123/2010). Por todo ello considera que el plazo de prescripción no se había cumplido a fecha 7 de agosto de 2012.

La recurrente sostiene que el día 21 de agosto de 2012, el obligado tributario, presentó el modelo 600. Por lo que es innegable que ese día se realizó una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, al tratarse de un acto fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. Sin embargo, sin entrar en la naturaleza de este acto y sus efectos jurídicos lo cierto es que en dicha fecha el plazo de prescripción, según la tesis de la sentencia recurrida habría transcrito, al aplicar la previsión del artículo 104.5 de la Ley General Tributaria.

La recurrente analiza el artículo 68 1.c de la LGT, en relación con el artículo 104.5 de la misma y sostiene que siguiendo el criterio seguido por la Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de diciembre de 2011 (recurso 41/2009) que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, el cual deriva de modo directo de la previsión legal del art. 68.1.c) LGT. Por tanto, las actuaciones que pierden eficacia interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 104.5 LGT son las realizadas por la Administración dentro del procedimiento de gestión cuyo valor interruptivo de la prescripción encuentra su justificación legal en el art. 68.1 a) de la LGT.

Esta Sala no comparte esta interpretación, pues es evidente que dentro del procedimiento administrativo se pueden dar numerosos actos realizados a iniciativa del sujeto pasivo, aportación de pruebas, aceptación de diligencias, solicitudes de suspensión o aplazamiento, por poner algún ejemplo, que pudieran incardinarse en el supuesto previsto en el artículo 68.1. c) de la Ley General Tributaria, esto es, que pudieran constituir actos del obligado tributario dirigidos al reconocimiento o liquidación de la deuda tributaria, realizados de forma fehaciente y que pudieran interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. No encontramos en la normativa tributaria apoyo normativo que permita distinguir a estos efectos entre una declaración que inicia el procedimiento de liquidación en el impuesto sobre sucesiones y las llevadas a cabo de forma fehaciente por el mismo interesado dentro del mismo, siendo así que todas tendrían el mismo efecto interruptivo de la prescripción.

La cuestión no es si interrumpe la prescripción la declaración extemporánea del hecho sucesorio por parte del obligado tributario, sino si declarada la caducidad del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, como las partes admiten, esta tiene un carácter autónomo, con lo que produciría un doble efecto, interrumpir la prescripción, al margen de lo que durara el procedimiento que abre y del que forma parte, y de otro lado, ser un elemento necesario y formal de dicho procedimiento.

De admitir la tesis de la recurrente, la previsión del artículo 104.5 de la Ley General Tributaria, en cuanto prevé que la declaración de caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos

caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, carecería de efectos jurídicos, pues la conculcación del plazo para culminar el procedimiento, so pena de incurrir en caducidad, no tendría efecto jurídico alguno, pues el inicio del procedimiento, en este caso mediante la declaración tributaria, y la realización de actos fehacientes por parte del sujeto obligado habrían ido interrumpiendo nuevamente el plazo de prescripción, reiniciándose los plazos con cada acto interruptivo.

Por otra parte la recurrente sostiene que la previsión del artículo 104 de la LGT de que las actuaciones realizadas en los procedimientos tributarios caducados no se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) han de venir referidas exclusivamente a los actos de la Administración y no a los realizados por los particulares ya que el requerimiento sólo lo puede hacer la Administración.

Siendo cierto, el artículo 104.5 prevé que la declaración de caducidad producirá varios efectos:

1. El archivo de las actuaciones.
2. No producción, por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, de tal suerte que el párrafo tercero de dicho artículo 105.4 prevé, que de no haber prescrito la Administración podrá reiniciar el procedimiento con el mismo u otro obligado tributario, conservando la validez y eficacia las actuaciones y pruebas realizadas en el procedimiento tributario. Es evidente que aquí no se refieren las actuaciones a las realizadas exclusivamente por la Administración, sino que engloba las realizadas por el interesado.
3. Negar el carácter de requerimiento administrativo a las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado.

Aunque evidentemente aquí se habla de requerimiento Administrativo, el efecto es distinto del previsto con carácter general, de no interrupción de la prescripción por las actuaciones, tanto de la Administración, como de los propios interesados, pues la Ley no distingue en este punto, sin perjuicio de su conservación y utilización en otros procedimientos que se inicien con posterioridad.

TERCERO.- Fijación de la doctrina legal.

La sección primera en su Auto de admisión acuerda que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el *dies a quo* definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción.

La cuestión, a la luz de lo razonado ha de redefinirse en el sentido de que declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones.

En consecuencia, no ha lugar al presente recurso de casación debiendo confirmarse la resolución recurrida, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia 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 :

Primero.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que solo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

Segundo.- No ha lugar al recurso de casación número **6270/2017**, interpuesto por la LETRADA DE LOS SERVICIOS JURÍDICOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA de CANARIAS, dimanante del p.o. núm. 193/2016 de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, del TSJ de Canarias

Tercero.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.