



Roj: **STS 5550/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:5550**

Id Cendoj: **28079130022016100498**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/12/2016**

Nº de Recurso: **2965/2015**

Nº de Resolución: **2694/2016**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 21 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2965/2015**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia, de fecha 9 de julio de 2015, dictada por la **Sección Segunda** de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 466/12, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 27 de septiembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por "IBÉRICA DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A" contra acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el que da nuevo plazo de ingreso en periodo voluntario para el pago de la deuda tributaria confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2010, por importe de 1.808.753,15 euros. Ha sido parte recurrida "IBÉRICA DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A", representada por el Procurador de los Tribunales don Isacio Calleja García.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 466/12, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 9 de julio de 2015, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurar Don Isacio Calleja García, en nombre y representación de "IBERICA DE SERVICIOS E INVERSIONES, S.A.", contra el indicado acuerdo del TEAC, dictado el 27 de septiembre de 2012, con imposición de costas a la parte demandada".

SEGUNDO.- Notificada dicha sentencia a las partes, por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.- El Abogado del Estado, por escrito presentado el 5 de noviembre de 2015, formaliza el recurso de casación e interesa se dicte sentencia por la que se case la sentencia recurrida "y sustituyéndola por otra en la cual se desestime el recurso contencioso administrativo y se confirme la resolución del Tribunal Económico Administrativo en su día impugnada" (sic).

CUARTO.- La representación procesal de "IBERICA DE SERVICIOS E INVERSIONES, S.A." formalizó, con fecha 1 de julio de 2016, escrito de oposición al recurso de casación interesando la desestimación de éste y la confirmación de la sentencia recurrida.

QUINTO.- Por providencia de 5 de septiembre de 2016, se señaló para votación y fallo el 5 de diciembre de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia de instancia señala como antecedentes relevantes para la decisión del proceso los siguientes:

- 1) El 21 de marzo de 1997 se dicta acuerdo de liquidación por el que se determina una deuda tributaria de 1.808.753,15 euros.
- 2) Interpuesta reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, el TEAC la desestimó mediante resolución de 23 de febrero de 2001.
- 3) Impugnada dicha resolución ante la Audiencia Nacional, ésta dictó sentencia desestimatoria el 24 de junio de 2004.
- 4) La entidad, que desde el principio había solicitado y obtenido la suspensión del acto impugnado, manifestó expresamente ante la Administración el 19 de octubre de 2004 que se aquietaba ante los pronunciamientos de la Audiencia Nacional, salvo en la parte relativa a la eliminación de la desdotación de la provisión por la sociedad Marítima del Musel, respecto de la cual interpuso recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional, que fue desestimado mediante sentencia del Tribunal Supremo dictada el 30 de junio de 2010.
- 5) Recibida la sentencia del Tribunal Supremo, la oficina gestora procedió a conceder a la entidad, mediante acuerdo de 1 de diciembre de 2010, nuevo plazo de ingreso de la deuda en periodo voluntario.
- 6) Disconforme con el referido acuerdo, la entidad presentó incidente de ejecución ante la Audiencia Nacional, por entender que el derecho de cobro estaba prescrito, siendo inadmitido el incidente mediante providencia de 27 de enero de 2011.
- 7) Contra dicha providencia la entidad interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante auto de 28 de febrero de 2011, en el que se establecía que, habiéndose dictado sentencia desestimatoria y declarándose en ella que el acto impugnado era conforme a Derecho, correspondía a la Administración autora del mismo su ejecución, a la que deberían plantearse las alegaciones que la parte efectuaba en su escrito.
- 8) A la vista de ello, la entidad interpuso el 7 de abril de 2011 reclamación económico-administrativa, solicitando que se declarase prescrito el derecho de la Administración al cobro de la deuda tributaria en la parte de la deuda que no fue objeto del recurso de casación.
- 9) La citada reclamación fue desestimada en virtud del acuerdo del TEAC que ahora es objeto de impugnación en este recurso.

En su demanda, la parte actora insistió en su pretensión, considerando prescrito el derecho de la Administración al cobro de la deuda tributaria, por entender que aquella tuvo la oportunidad de efectuar dicho cobro salvo en la parte que fue objeto del recurso de casación interpuesto, único aspecto respecto del cual operaba la suspensión acordada, mediante la ejecución provisional de la sentencia dictada por la Audiencia Nacional.

SEGUNDO .- La Sala de instancia estimó la referida demanda y frente a ella formula el Abogado del Estado su recurso de casación fundamentado en un único motivo que formula al amparo del artículo 88.1.d) LJCA, por infracción de los artículos 91, 104 y 132 de la misma Ley, así como de la jurisprudencia contenida en las sentencias de 5 de febrero de 2015 (casación 753/2014), 20 de junio de 2011, 1 de julio de 2013, 5 de febrero y 9 de marzo de 2015, entre otras (sic).

El Abogado del Estado reproduce los fundamentos cuarto y quinto de la sentencia que impugna y, en su desarrollo argumental aduce, en síntesis: una liquidación tributaria supone la existencia de una sola relación jurídico-tributaria y una sola deuda tributaria que no se puede "trocear" (sic), mencionado lo establecido en los artículos 58, 17, 18, 19, 20, 21 y 22 LGT; el objeto del recurso de casación, en su día interpuesto, fue la sentencia de la Audiencia Nacional y no una parte de una liquidación; la Administración solo puede y debe ejecutar cuando la sentencia es firme y se le comunica por la Sala dicha firmeza, citando en apoyo de su tesis los artículos 104 LJCA y 118 CE, así como la STS de 5 de febrero de 2015, recordando lo que dice en su fundamento jurídico quinto; la Administración ni puede ni debe ejecutar cuando la liquidación está suspendida, aunque haya sentencia definitiva; la ejecución provisional no era procedente, ni era obligatoria para la Administración; no hay prescripción porque estaba suspendida la liquidación y esta suspensión afecta a toda ella, sin que sea posible "prescribir en parte sí y en parte no" (sic); y, en fin, tanto el interés general como elementales razones prácticas aconsejan el mantenimiento de su tesis que es que "se impida el troceo de liquidaciones al abur de las pretensiones del obligado tributario".



TERCERO .- La parte recurrida, en su escrito de oposición señala que este recurso de casación guarda íntima relación con el recurso de casación núm. 3485/2015, en el cual había ya formulado su oposición. "Esta íntima conexión es consecuencia de que las dos sentencias impugnadas [en uno y otro recurso] tienen el mismo origen: en el presente recurso de casación impugna el Sr. Abogado del Estado la sentencia de instancia que afecta al principal de la deuda tributaria y en el precitado recurso de casación la sentencia de instancia se refería a los intereses suspensivos. Por este motivo tanto el Escrito de interposición del Sr. Abogado del Estado como el presente Escrito de oposición guardan identidad de razón absoluta en sus argumentos" (sic).

Pone, asimismo, de manifiesto que son premisas básicas tomadas en consideración por la sentencia de instancia que la única cuestión controvertida en casación fue la referida a la eliminación de la desdotación de la provisión de la sociedad Marítima del Musel; y que la sociedad presentó, con fecha 19 de diciembre de 2004 un escrito ante la Administración tributaria, a través del cual le informaba de que se aquietaba expresamente al resto de los pronunciamientos de la Audiencia Nacional (sic).

Y, en sus alegaciones concretas de oposición al recurso señala: el Abogado del Estado en su primer apartado invoca más preceptos que los mencionados en el encabezamiento y la cita de la jurisprudencia no cumple con la técnica casacional porque no justifica la identidad o semejanza entre los casos resueltos, que, en todo caso, no concurren; en su segundo apartado se citan también preceptos que no figuran en el encabezamiento y argumenta en contra del criterio de que resulta radicalmente imposible en nuestro ordenamiento dictar un acuerdo de liquidación provisional en ejecución de la STS de 30 de junio de 2010; no ha resultado controvertida la naturaleza del recurso de casación; no puede entenderse infringido el artículo 104 LJCA porque este precepto se refiere a la ejecución definitiva y de lo que se trata es de la ejecución provisional de sentencias recurridas en casación; en relación con la infracción de los artículos 91 y 132 LJCA, la tesis del Abogado del Estado viene a suponer el reconocimiento de la dejación discrecional de su autotutela en un supuesto en que ningún impedimento tenía para el ejercicio de su potestad; a diferencia de las potestades que no son renunciables, el particular, en su actuación, puede decidir el alcance de la tutela cautelar, como derecho ejercitable, modificable o renunciable; y, por último, frente a lo que sostiene la Administración recurrente, argumenta que la sentencia de instancia no afecta al interés general.

CUARTO .- Para decidir sobre la referida cuestión, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia de esta Sala que se sintetiza en los siguientes puntos.

A.- La prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración y la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada son dos modalidades de la prescripción conceptualmente distintas, pero que, de una parte tienen elementos comunes, y, de otra, tienen una especial relación entre ellas.

a) Como elemento común figura el plazo de prescripción, que en ambos casos es el de cuatro años, y el fundamento, que en una y otra modalidad es el de la necesidad de dar estabilidad a las relaciones jurídicas, aplicando el principio de seguridad jurídica, ante la presunción de abandono que supone que el titular del derecho subjetivo que no ejercita el mismo durante un plazo determinado. Por lo tanto, el fundamento de la prescripción en Derecho Tributario es el mismo que el que inspira la regulación de esta institución en el Derecho Privado (artículos 1930 y 1961 del Código Civil).

b) Como muestra de la especial relación entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, el Tribunal Supremo ha resaltado que si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, también se produciría la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria (derecho a liquidar), por carencia de objeto, y, viceversa, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría sin sentido a la acción recaudatoria, aunque ésta no hubiera prescrito. En este sentido, Sentencia de 18 de junio de 2004 (recurso de casación 6809/99), cuya doctrina ha sido reiterada en otras posteriores, como las de 19 de junio 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 265/04); 5 de julio de 2010 (recurso de casación 725/05) y 27 de enero de 2011 (recurso de casación 3333/06).

c) Se han de tener en cuenta la distinta eficacia de los distintos actos interruptivos de la prescripción, según se trate de la relativa a la determinación de la deuda tributaria o de su exigencia, extremo éste sobre el que se han pronunciado las Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 2004 (recurso de casación 6809/1999), invocada por la parte recurrente y la de 19 de junio de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 265/2004).

B.- La solicitud de suspensión de ejecución de la liquidación supone que la misma se considere preventivamente otorgada, según criterio de la jurisprudencia de esta Sala recogido, entre otras, en las Sentencias de 19 de junio de 2008 (recurso de casación 265/04, F-J- 3º) y 12 de marzo de 2009 (recurso de casación 266/04, F.J. 4º), en las que se dijo que *"la suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se solicita, aunque sea sin garantía; lo que viene exigido por el artículo 24 de la Constitución y resulta perfectamente coherente con el hecho mismo de que la interposición del recurso deja en suspenso la*



presunción de validez del acto impugnado en que se fundamenta el carácter inmediato de la ejecución. No se trata de que una vez concedida la suspensión los efectos de ésta se retrotraigan al momento en que se presentó la correspondiente solicitud, sino de que la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión, con o sin garantía".

Abundando en esta idea, resulta preciso señalar que esta Sala y Sección dijo en la Sentencia de 16 de marzo de 2006 (casación 7705/2000) *"que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial"* (Cfr. STS 20 de marzo de 2015, rec. de cas. 3911/2013).

C.- Concedida la suspensión de la liquidación, y mientras permanezca la medida cautelar la Administración se ve, lógicamente, impedida para ejecutar el acto liquidatorio impugnado.

D.- El art. 132,1 de la Ley de la Jurisdicción establece que las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado.

Este mandato legal determina el mantenimiento de las medidas cautelares acordadas en la instancia durante la tramitación del recurso de casación.

Es cierto, que esta Sala, en reiteradas resoluciones, ha declarado que aunque la sentencia no sea firme, una vez dictada carece de significación o contenido lo acordado en las medidas cautelares que queda desplazado por el propio incidente de ejecución provisional de la sentencia.

Ahora bien, debe advertirse:

a) Esta doctrina aparece establecida en recursos de casación que se interponen contra las decisiones adoptadas por la Sala de instancia en las piezas de medidas cautelares, considerando que una vez dictada sentencia en los autos principales carece de objeto revisar aquellas decisiones, dado que el fin de la medida es asegurar la ejecutividad de la resolución judicial que puede recaer en el proceso principal, por lo que una vez que ha sido dictada, no puede ser impedimento a la ejecución de la sentencia la resolución recaída en la pieza. De este forma, se rechaza una interpretación literal del art. 132 de la Ley Jurisdiccional, porque al ser la medida cautelar instrumental del proceso principal debe seguir su suerte, perdiendo, una vez que se dicta la sentencia, su razón de ser, al ser entonces el sistema de ejecución de las resoluciones judiciales, el que, como norma especial, deba aplicarse, el de ejecución ordinaria si la resolución es ya firme, o, caso de tratarse de resoluciones aún no firmes, el sistema de ejecución provisional que posibilita el art. 97.

b) La doctrina expuesta no puede llevar a entender, que la Administración, en el caso de sentencias desestimatorias que confirman los actos de liquidación, aunque no sean firmes, por haberse preparado recurso de casación por el obligado tributario, viene obligada a ejecutar la correspondiente decisión judicial, aunque haya mediado la suspensión de la liquidación impugnada, ya que constituye una exigencia del art. 24 de la Constitución el no proceder en estos casos a la ejecución, siendo distinto el caso cuando la suspensión no es solicitada en vía jurisdiccional, o cuando solicitada es denegada, y está debidamente notificada, al ser posible y procedente la ejecución pendiente (Cfr. STS 5 de febrero de 2015, rec. de cas. 753/2014).

E.- Estando acordada, en vía judicial, la suspensión de una liquidación, para que pueda la Administración proceder a su ejecución, es necesario bien un pronunciamiento expreso de la Sala acordando el levantamiento de la medida cautelar o bien que recaiga resolución judicial firme, esto es, de esta Sala del Tribunal Supremo, si se interpuso recurso de casación, que confirme la liquidación impugnada (Cfr. SSTS de 20 de julio de 2016, rec. de casación para la unificación de doctrina 3358/2015, y de 5 de julio de 2016, rec. de cas. 2559/2015).

QUINTO .- La jurisprudencia expuesta nos lleva a acoger el motivo de casación alegado por el Abogado del Estado y estimar su recurso.

a) La entidad solicitó y obtuvo la suspensión del acto impugnado, sin que conste su alzamiento, por lo que ha de entenderse que, conforme al mencionado artículo 132 LJCA, estuvo en vigor hasta que se dictó la sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2010. De manera que, hasta su comunicación a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 de la misma Ley, no podía aquella llevar a puro y debido efecto lo establecido en nuestra sentencia, practicando lo que exigía el cumplimiento de las declaraciones del fallo.

b) La expresión del aquietamiento parcial de la entidad a la liquidación, comunicado a la Administración el 19 de octubre de 2004, mientras impugnaba en casación lo que afectaba a la eliminación de la desdotación de la provisión por la sociedad Marítima del Musel, ni puede considerarse equivalente a un levantamiento parcial de la suspensión, que no fue acordado, ni tampoco puede entenderse que situaba a la Administración tributaria en la obligación de solicitar una ejecución provisional de la sentencia de instancia que estaba recurrida en casación.



SEXTO .- Los razonamientos expuestos justifican la estimación del recurso y que, al resolver lo procedente, dentro de los términos en que está planteado el debate, debemos confirmar los actos administrativos impugnados, la resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2012 y el acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de 1 de diciembre de 2010, por el que se da nuevo plazo de ingreso voluntario, de la deuda tributaria de 1.808.753,15 euros, correspondiente a Impuesto sobre Sociedades, confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2010.

Conforme al artículo 139 LJCA, no procede imponer a ninguna de las partes las costas causadas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que acogiendo el motivo de casación formulado por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, debemos estimar el recurso de casación interpuesto contra sentencia, de fecha 9 de julio de 2015, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 466/12. Sentencia que anulamos y, en su lugar, debemos confirmar y confirmamos los actos administrativos impugnados, resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2012 y acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de 1 de diciembre de 2010, por el que se da nuevo plazo de ingreso voluntario, de la deuda tributaria de 1.808.753,15 euros, correspondiente a Impuesto sobre Sociedades, confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2010. No procede la imposición de las costas a ninguna de las partes.

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.