



Roj: **STS 4336/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:4336**

Id Cendoj: **28079130022015100444**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/10/2015**

Nº de Recurso: **3756/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4368/2013,**
STS 4336/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 3756/2013 interpuesto por D. Jose Manuel , representado por Procurador y defendido por Letrado, contra la sentencia dictada el 21 de octubre de 2013, de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 526/2012 .

Ha comparecido como parte recurrida La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 526/2012, seguido en la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 21 de octubre de 2013, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 526/2012 interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Dña. María Isabel Campillo García, en representación de D. Jose Manuel , contra la resolución del TEAC de fecha 4 de octubre de 2012 (R.G. 1572/2011), a que la demanda se contrae, que confirmamos como ajustada a derecho, así como los actos administrativos de los que trae causa. Se imponen las costas a la parte recurrente".

Esta sentencia fue notificada a la Procuradora Dña. María Isabel Campillo García, en nombre y representación de D. Jose Manuel , el día 31 de octubre de 2013.

SEGUNDO.- La Procuradora Dña. María Isabel Campillo García, en nombre y representación de D. Jose Manuel , presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 18 de noviembre de 2013, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 19 de noviembre de 2013, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- La Procuradora Dña. María Isabel Campillo García, en nombre y representación de D. Jose Manuel , parte recurrente, presentó con fecha 10 de enero de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:



1º) El primer y segundo motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, en concreto de los artículos 24.1 de la Constitución Española y artículo 33.1 de la Ley de la Jurisdicción (incongruencia omisiva).

2º) El tercer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicable para resolver las cuestiones objeto del debate, en concreto del: artículo 12.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, artículo 84 en relación con el artículo 217.1.b), artículos 66 a 70, y 105 todos ellos de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 59 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, artículo 6.a) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, y disposiciones concordantes y complementarias en materia de distribución de competencias en el seno de la agencia Estatal de la Administración Tributaria.

3º) El cuarto motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicable para resolver las cuestiones objeto del debate, en concreto, de los artículos 48, 109 a 112, 66 a 70 y 105, todos ellos de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que, dando lugar al recurso y casando anule la sentencia recurrida, sustituyéndola por otra por la cual se estime el recurso contencioso-administrativo inicialmente presentado, y anule la resolución del TEAC de 4 de octubre de 2012 (reclamación R.G. NUM000), y, en consecuencia, anule y deje sin efecto la Providencia de apremio objeto de impugnación, declarando prescrito el derecho de la misma a recaudar la deuda liquidada por razón del IRPF 1988 de D. Jose Manuel". Subsidiariamente suplico "que dictando Sentencia casando la sentencia recurrida ordene a la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª de la Audiencia Nacional, que emita una nueva sentencia en la que, aceptando la validez del momento procesal utilizado para ello a la vista de los documentos acompañados a la contestación del Abogado del Estado a la demanda de instancia, entre a valorar y resolver sobre los argumentos de defensa esgrimidos por esta parte en su escrito de conclusiones de 8 de julio de 2013, complementado por los documentos acompañados a dicho escrito".

CUARTO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 14 de Marzo de 2014, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó con fecha 7 de mayo de 2014, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, en el recurso de casación número 6531/2011 seguido por el mismo recurrente, en cuanto sucesor de su esposa Dña. Laura, se ha dictado sentencia desestimatoria de fecha 20 de marzo de 2013, referido a las liquidaciones por IRPF de varios ejercicios, de 1988 a 1993, se plantean cuestiones similares a las resueltas por la sentencia aquí recurrida.

1º) El primer motivo de casación, el recurrente lo desarrolla señalando que los actos de recaudación fueron dictados por un Órgano Central de la Agencia Tributaria cuando la competencia correspondía a un Órgano periférico, con infracción del artículo 153.1.a.) de la Ley General Tributaria, de 1963 y artículo 217.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Cabe oponer que, como hace la sentencia aquí recurrida -y sirve esta oposición para los otros tres motivos restantes del recurso de casación-, que el acto administrativo originario recurrido, es la providencia de apremio de 25 de noviembre de 2010, por lo que en puridad, únicamente cabía impugnar la misma, por las causas tasadas que establece la Ley General Tributaria 58/2003 (artículo 167.3). La doctrina jurisprudencial sobre el procedimiento de apremio (Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de mayo y 13 de octubre de 2008) impide que en el análisis de la legalidad del mismo, se planteen cuestiones sobre el título de ejecución. Así pues. aquí no estamos ante una cuestión que la sentencia recurrida tuviera que analizar, sino únicamente ante un argumento jurídico expuesto por la parte recurrente en el proceso de instancia; y que como tal argumento jurídico, la sentencia no tiene que analizarlo aisladamente -como si de una cuestión planteada en la demanda se tratase-, porque los argumentos que formulan las partes, pueden ser rechazados por el juzgador de instancia, bien de una forma expresa, bien tácitamente, desde el momento que, del conjunto de los fundamentos jurídicos de la sentencia, se desprende que el argumento jurídico no ha sido recogido, y todo ello en base, entre otros, al principio "iura novit curia", por lo que el motivo no debe prosperar.



2º) El segundo motivo de casación, para evitar repeticiones innecesarias, la misma oposición que se ha hecho al motivo anterior, sirve para oponernos a este motivo, toda vez que el recurrente plantea en sus cuatro motivos de casación las mismas cuestiones, sin olvidar que, nos encontramos en un recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso jurisdiccional contra la resolución del TEAC, que había desestimado la reclamación económico administrativa contra la providencia de apremio, y por lo tanto, revisando judicialmente la legalidad del procedimiento de apremio, tal y como ha sido declarado por la sentencia recurrida.

3º) El tercer motivo de casación, el recurrente sostiene que la competencia para dictar los actos recaudatorios se han llevado a cabo por Órgano incompetente, al haber sido dictados por Órganos centrales de la Agencia Tributaria, y no por Órganos periféricos. Cabe oponer, que el acto administrativo originario confirmado por la resolución del TEAC y por la sentencia aquí recurrida es la providencia de apremio de 25 de noviembre de 2010 y no los actos recaudatorios que se dicen en el recurso. Y de conformidad con la sentencia de instancia, no concurren ninguna de las causas o motivos tasados de oposición a que se refiere el artículo 167.3 de la LGT para su prosperabilidad, luego, está demás analizar la infracción de los preceptos que alude el recurrente en el motivo, porque se repite, en la impugnación de la providencia de apremio y como ya se ha expuesto, no cabe volver a repetir el juicio de legalidad sobre el título de ejecución, por lo que el motivo tampoco debe prosperar.

4º) El cuarto motivo de casación, la articulación del mismo consiste en que, las actuaciones recaudatorias se notificaron mal por la Administración, se notificaron en el domicilio particular del recurrente, cuando según él manifiesta, se tenían que haber notificado en el lugar de su residencia. Cabe remitirse a la oposición del motivo anterior, toda vez que el recurrente pretende atacar actuaciones recaudatorias, cuando el acto administrativo originario es la providencia de apremio, que inicia el procedimiento de apremio. Las actuaciones recaudatorias anteriores a dicha providencia de apremio, tienen el carácter de embargos preventivos, para cuando se haya de realizar y ultimar el procedimiento de apremio, para el cobro y ejecución de la liquidación por IRPF, ejercicio 1988, que es el acto administrativo a ejecutar. El motivo tampoco debe prosperar; suplicando a la Sala "dicte sentencia desestimando el recurso, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con expresa imposición de costas a la parte contraria".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 20 de Octubre de 2015, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional recaída en los autos 526/2012, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC, de fecha 4 de octubre de 2010 (R.G. NUM000), que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra providencia de apremio de 25 de noviembre de 2010 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, por importe total de 3.424.264,45 euros, siendo una deuda total de 2.853.553,71 euros, incluye cuota de 1.084.224,90 euros e intereses de demora por un importe de 1.769.328,81 euros, y 570.710,74 de recargo de apremio del 20%, correspondiente a I.R.P.F.

SEGUNDO.- La idea central que desarrolla la parte recurrente, sobre los que hace girar los concretos motivos que opone a la sentencia de instancia, es que en su demanda las causas de impugnación de los actos recurridos fueron el de la solidaridad de la obligación tributaria (marido y mujer) y la doctrina del Tribunal Supremo que rechaza que los actos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar tengan eficacia interruptiva de la prescripción de la acción de cobro; respecto de este segundo motivo el Sr. Abogado del Estado se opuso aportando documental en la que se pretendía acreditar la existencia de actos de recaudación con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción de cobro, ante la conducta sorpresiva del Sr. Abogado del Estado en su escrito de conclusiones alegó la falta de eficacia de dichos documentos pues, aparte de la irregularidad procesal en su incorporación, fueron dictados por órgano incompetente y carecían de eficacia las notificaciones practicadas por no haberse realizado en forma, pues se hicieron en lugar distinto al del domicilio del recurrente.

Los dos primeros motivos de casación se formulan al amparo del artº 88.1.c) de la LJCAS, con infracción de las normas reguladoras de la sentencia , arts 24.1 de la CE y 33.1 de la LJCA .

Considera la recurrente que la sentencia de instancia no ha fallado dentro de los límites de las pretensiones formuladas por las partes, obviando pronunciarse sobre los motivos esenciales que la parte invocó tan pronto como pudo hacerlo -esto es, en el escrito de conclusiones-, pues al no incluir la Administración las actuaciones



de gestión recaudatoria seguidas en el expediente administrativo, sino al formular el Sr. Abogado del Estado el escrito de contestación a la demanda, en conclusiones hizo valer a los efectos de la prescripción la invalidez de dichos actos por incompetencia material y territorial del órgano de recaudación actuante. En la misma línea, continúa, y bajo los mismos presupuestos, también ha obviado la Sala de instancia pronunciarse sobre la alegación de las indebidas notificaciones de dichos actos de recaudación, con los efectos inherentes, esto es, la no interrupción de la prescripción.

TERCERO.- Procede examinar si la Sala de instancia ha dado cumplida y acabada respuesta en la sentencia impugnada de la pretensión actuada por la parte recurrente dentro de los términos en los que se planteó el debate.

Como tantas veces ha dicho este Tribunal, estaremos ante un supuesto de incongruencia si la Sala de instancia ha dejado sin contestar alguna de las cuestiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución. Mientras que la motivación de la resolución, garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos, exige que la resolución contenga los criterios jurídicos fundamentadores de la decisión, so pena de incurrir en una aplicación arbitraria de la legalidad, evitando resoluciones manifiestamente irrazonadas o irrazonables o patentemente erróneas, ya que, en caso contrario, la aplicación de la legalidad sería tan sólo una mera apariencia.

Ha de ponerse de manifiesto la poca claridad y confusiónismo que la parte demandante introduce en su demanda, que dificulta enormemente distinguir cuáles fueron los motivos opuestos a los actos objeto del recurso. Lo que exige un esfuerzo para centrar los fundamentos de la oposición en demanda y si recibieron adecuada respuesta en la sentencia de instancia.

No se cuestiona que el acto original recurrido lo fue la providencia de apremio de 25 de noviembre de 2010 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T., referida a I.R.P.F, ejercicio de 1988, por importe de 3.424.264,45 euros. Tampoco se discute que el día 24 de septiembre de 2010 fue notificada la obligación de pagar, finalizando el 5 de noviembre de 2010 el plazo de pago en período voluntario, sin que se hubiera satisfecho la deuda.

Siguiendo el relato de la parte recurrente en su recurso de casación, el origen de la deuda ha de referirse a la liquidación realizada por la Administración tributaria correspondiente al ejercicio de 1988. Interpuesta reclamación económico administrativa, recayó resolución parcialmente estimatoria, siendo la misma recurrida ante la Audiencia Nacional que dictó sentencia parcialmente estimatoria en 4 de marzo de 2004 y contra esta se interpuso recurso de casación siendo resuelto por el Tribunal Supremo estimando parcialmente el recurso en 3 de diciembre de 2009, anulándose la liquidación originaria y girándose otra -acuerdo de 13 de septiembre de 2010 de la Oficina Técnica de Dependencia de Control Tributario y Aduanero-, cuyo impago ha dado lugar a la providencia de apremio objeto del recurso que nos ocupa; esto es, el apremio impugnado es ejecución de las sentencias citadas del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional.

Sentado lo anterior, señalaba la parte demandante en su demanda que *"la única cuestión debatida es la relativa a la procedencia, o no, de la providencia de apremio de 25/11/2010 dictada en ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 03/12/2009; porque a nuestro juicio tal providencia resulta baldía e inoperante por extemporánea (prescripción)"*.

Sin solución de continuidad, abandona el relato de lo acontecido respecto de la liquidación de IRPF girada al Sr. Jose Manuel, y centra todo su esfuerzo argumental sobre la liquidación de IRPF de 1988, distinta de la anterior como señaló expresamente la recurrente, y sus correspondientes actos recaudatorios, respecto de la esposa del recurrente, Sra. Laura, y sobre la sucesora de esta, su hija D^a. María Rosario, señala que el recurrente y la finada estaban casados en régimen de gananciales en aquel entonces, que se giraron en 26 de octubre de 1998 a cada uno liquidación por IRPF ejercicio de 1988; centrando toda su atención sobre la impugnación de la liquidación relativa a la Sra. Laura, reclamación económico administrativa que fue desestimada en 16 de noviembre de 2001, interposición de recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional en la que recayó sentencia parcialmente estimatoria, e interposición de recurso de casación por el recurrente como sucesor de la citada, dictando sentencia desestimatoria el Tribunal Supremo en 8 de octubre de 2009; y en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional se anuló la liquidación originaria y se dictó otra por acuerdo de 11 de noviembre de 2010, la que dio lugar a actuaciones ejecutivas por no haber sido pagada contra la sucesora de la finada, Sra. María Rosario; en esta línea continúa el relato recogido en la demanda, centrado en las impugnaciones realizadas por la citada señora, haciendo mención a la reclamación ante el TEAC, el esgrimir la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2008 que declaró la prescripción del derecho a exigir el cobro de la liquidación de 1988 por IRPF, que no impidió una nueva liquidación el 11 de noviembre de 2010 en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2004, que dio



lugar a la reclamación 1571/2011 ante el TEAC, pronunciándose este órgano en 4 de octubre de 2012 y que fue resuelta en sentido estimatorio distinguiendo entre el derecho de la Administración para liquidar y para cobrar y las causas de interrupción de uno y otro derecho, sin que los actos realizados en el ejercicio de uno u otro puedan afectar al derecho de prescripción del otro. Pues bien, como se observa, trae a colación la recurrente en su demanda la liquidación referida a IRPF ejercicio de 1988 referente a la Sra. Laura , esposa del recurrente, y sus avatares procedimentales, liquidación que como ha queda claro y, así se expresa, es distinta de la liquidación referida a IRPF 1988 girada al recurrente, que constituye el objeto inicial del presente recurso, y tan confusa cita referida a la liquidación de IRPF 1988 atinente a la Sra. Laura no parece tener más sentido que pretender que se le aplique al acto objeto de impugnación, la providencia de apremio, la misma tesis, esto es que los actos de liquidación no interrumpen la prescripción que se va ganando por el transcurso del tiempo respecto de la acción de cobro o recaudación de la deuda, que no fue suspendida ni aplazada, por lo que desde la primera liquidación en 26 de octubre de 1998 al no exigirse el pago de la deuda no suspendida la inactividad de la Administración para el cobro de la deuda y el plazo del tiempo legalmente establecido ha producido la prescripción del derecho de la Administración a su cobro, y hace un extenso comentario sobre el caso que dio lugar a la resolución del TEAC de 18 de mayo de 2011, para ilustrar su tesis y concluir que es la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada y no la estimación parcial de la resolución recaída, la que impide la actuación administrativa tendente a dictar nueva liquidación como a su cobro, por lo que a sensu contrario, no existiendo dicha suspensión ambas tareas son posibles, lo que supone que el plazo de prescripción de una y otra está en marcha; añade, volviendo a la liquidación de IRPF referida a la Sra. Laura , impugnada por su sucesora Sra. María Rosario , señala que el TEAC en 4 de octubre de 2012, acabo acogiendo la pretensión actuada con referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2008 que consideró prescrita el derecho de la Administración al cobro de la deuda IRPF ejercicio 1988, y por ende, la imposibilidad de la Administración de proceder a dictar una nueva liquidación origen de la providencia de apremio. Por último, suma un nuevo argumento sobre la prescripción derivada de la solidaridad que acompaña al régimen de gananciales que existía entonces entre el recurrente y su cónyuge, por lo que declarada la prescripción del derecho de cobro IRPF ejercicio de 1988 de la Sra. Laura , su patrimonio ganancial quedaba incólume frente a actuaciones dirigidas contra el recurrente por su IRPF ejercicio de 1988, artº 69.1 de la antigua LGT , pues la prescripción ganada también aprovecha a este.

A pesar, debemos insistir, de la oscuridad que acompaña el desarrollo argumental de la demanda de la parte recurrente, atendiendo a la pretensión actuada y al fundamento que acompaña la petición, no parece que exista duda cuál es el objeto del recurso contencioso administrativo, " *la providencia de apremio de 25/11/2010 dictada en ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 03/12/2009* "; el fundamento de la pretensión consiste en abogar por la prescripción del derecho al cobro de la deuda apremiada, sobre la base de que ha de distinguirse entre el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, sin que los actos realizados en el ejercicio de una u otra acción se comuniquen al otro, de suerte que no habiendo estado suspendida la ejecutividad para el cobro de la deuda, la inactividad de la Administración ha dado lugar a la prescripción; como argumento adicional añade que es de aplicación el artº 69. de la LGT , dado que ganada la prescripción del derecho a recaudar la deuda correspondiente a IRPF ejercicio de 1988 a favor de la Sra. Laura , esta prescripción por el carácter solidario de la deuda, aprovecha al recurrente.

En su contestación a la demanda el Sr. Abogado del Estado, después de centrar el objeto de la impugnación, separa la cuestión en debate de los recursos, procesos y demás actuaciones seguidas con el cónyuge del recurrente, que afectan en exclusividad a la situación jurídica de su cónyuge, pero que resultan de todo punto ajenas al recurrente, debiéndose atender a la deuda que se le reclama y a las actuaciones a la misma referida a los efectos de analizar la prescripción invocada; tampoco cabe la aplicación al caso del artº 69.1 de la LGT , dado que se trata de dos deudas tributarias distintas, cuando el precepto parte de una sola deuda. Señala la imposibilidad de declarar la prescripción por la improcedencia de trasladar lo sucedido respecto de la deuda de la Sra. Laura al caso del Sr. Jose Manuel por tratarse de deudas y actuaciones distintas, y a mas abundamiento, en todo caso, pues " *si bien la demanda solo trata de la cuestión ya citada, y por tanto debe considerarse que ya ha sido contestada, esta parte considera prudente adjuntar certificado de la AEAT acreditativo de que la deuda tributaria de IRPF 1988 del recurrente, no está incurso en prescripción atendiendo a su propia situación y a la tramitación habida en cuanto a ella. Igualmente se adjunta certificado copia de las actuaciones realizadas*", alega y presenta documental sobre las actuaciones llevadas a cabo para el cobro de la deuda en disputa y sobre precedentes judiciales relacionados con la situación tributaria del Sr. Jose Manuel .

Como se desprende, sin duda de la contestación a la demanda, quizás propiciado por la falta de claridad de la demanda, el Sr. Abogado del Estado se equivoca al centrar el debate. Acierta respecto del argumento de solidaridad, pero la otra cuestión principal, que no era el trasladar lo sucedido respecto de la deuda tributaria de IRPF ejercicio de 1988 de la Sra. Laura a la deuda objeto del recurso, sino la falta de virtualidad interruptiva de los actos de liquidación respecto del derecho al cobro. El armazón de esta tesis, como resulta evidente, es que



no se han producido actos de recaudación con fuerza interruptiva. Pues bien, a pesar de lo dicho, el Sr. Abogado de Estado, para reforzar su oposición y considerando que ya había contestado a la cuestión planteada, aporta certificado de la AEAT acreditativo de las actuaciones de recaudación llevadas a cabo por la que se evidencia que la deuda tributaria de 1988 IRPF del recurrente no estaba prescrita.

La tesis que pretendía de aplicación el demandante, pasaba necesariamente, como presupuesto primero e insoslayable, por la inexistencia de actos de recaudación con virtualidad suficiente para interrumpir el plazo de prescripción; si dichos documentos no constaban en el expediente, y, según la parte recurrente, eran desconocidos para el mismo, con dicho argumento, hecho a más abundamiento, y los certificados aportados, el debate se veía sustancialmente afectado, utilizando la parte recurrente su escrito de conclusiones para intentar contrarrestar las alegaciones del Sr. Abogado del Estado.

En su escrito de conclusiones la parte demandante se centra extensamente en combatir las alegaciones hechas por el Sr. Abogado del Estado a mayor abundamiento y la documentación presentada para su acreditación, manifestando su sorpresa por la documentación aportada a su entender extemporáneamente y a alegar la ausencia de virtualidad y efectos de las actuaciones de cobro realizadas por incompetencia territorial y material del órgano actuante y por las irregularidades en las notificaciones cursadas.

CUARTO.- Centrado el objeto del recurso contencioso administrativo y los términos en los que se desarrolló el debate, esto es, los fundamentos que constituyeron la base de la pretensión actora, consistente en la prescripción del derecho de cobro de la Administración por inactividad de la misma, sin que tengan virtualidad interruptiva de los plazos para el ejercicio del derecho de cobro los actos atinentes a la liquidación de la deuda, por no haberse acordado la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones practicadas, y prescripción por aplicación del artº 69.1 de la LGT , y la contestación del Sr. Abogado del Estado, centrado en separar las actuaciones afectantes a la deuda de IRPF ejercicio de 1988 de la Sra. Laura y las del recurrente y la inaplicación al caso del artº 69.1 de la LGT , habiendo realizado la alegación de la existencia de actuaciones de recaudación sobre la deuda a más abundamiento, procede analizar si la sentencia de instancia incurre en los vicios de incongruencia denunciados por la parte recurrente referidas a no haber tenido respuesta sus alegaciones vertidas en el escrito de conclusiones, contestando a modo de réplica a un alegato a más abundamiento hecho por el Sr. Abogado del Estado sobre la realidad de actuaciones de recaudación referente a la deuda apremiada objeto del recurso, referidas a la nulidad de dichas actuaciones por incompetencia del órgano actuante y por notificaciones defectuosas.

El art. 33.1 de la LJCA establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. La incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTs de 13 de octubre de 1998 y 12 de mayo de 2001 , entre otras muchas). Impone, por tanto, la congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan motivos del recurso y no con meros argumentos utilizados para reforzar el fundamento principal y que resultan de todo punto adjetivos a la decisión, de suerte que prescindiendo de los mismos la decisión sería la misma.

Se ha dicho muchas veces que el requisito de la congruencia no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo, y ello sin perjuicio de que, en virtud del principio iura novit curia, el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos, sin que el respeto al principio de congruencia alcance a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a reconocer el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

Centra la Sala de instancia el acto objeto del recurso. Recuerda la limitación legal existente para oponerse a las providencias de apremio. Detalla las razones hechas valer por la parte actora para el éxito de su pretensión y la oposición formulada por la parte recurrida. Y justifica que no concurre en el supuesto *"ninguno de los motivos tasados de oposición frente a la providencia de apremio, previstos en el artículo 167.3 de la LGT , concurre en el presente supuesto -se alega el del apartado a) "extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago"*.



Ante el confusionismo que pudiera desprenderse de los términos en los que se desarrolla la demanda, deja claro desde el primer momento que " *El presente recurso versa exclusivamente sobre la deuda tributaria correspondiente al aquí recurrente, D. Jose Manuel por el IRPF de 1988.*

No se extiende ni se relaciona con los recursos, procesos y demás actuaciones que hayan podido seguirse en relación con las deudas tributarias de su cónyuge, en su caso por sucesión procesal, que es a lo que se refiere la demanda al igual que la resolución del TEAC de la misma fecha que la aquí enjuiciada, esto es de 4 de octubre de 2012, pero correspondiente al R.G. 1571/2011 que acompaña a la demanda.

La situación del recurrente parte de su propia liquidación tributaria, individual y sólo a él concerniente, y de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2009 que resuelve definitivamente en cuanto a ella. Es esta sentencia la que da lugar a un acto de ejecución, que posteriormente se apremia y que es objeto de recurso ante el TEAC (R.G. NUM000) y a continuación en este proceso".

Respecto de la prescripción invocada, expresamente se dice que sólo cabe atender, por tanto, a las " *muy concretas actuaciones ocurridas respecto de la deuda cuya prescripción se pide. No siendo la misma deuda la del recurrente y la de su cónyuge, ni habiéndose tramitado un único y mismo procedimiento para su liquidación y cobro, no es posible la traslación que pretende la parte recurrente*".

Y sin solución de continuidad, en base a lo dicho, se descarta de plano que sea de aplicación al caso el art 69.1 de la LGT , pues " *Tratándose de dos deudas tributarias distintas, la del recurrente y la de su cónyuge, no cabe la aplicación del artículo 69.1, en conexión con el 68.7, de la Ley 58/2003* ", a lo que añade, sobre lo dicho por el Sr. Abogado del Estado, la poca consistencia del argumento utilizado por la parte demandante para justificar la prescripción; lo que ha de compartirse, en tanto que carece de fundamento alguno alegar la solidaridad cuando estamos no ante una sola deuda con varios deudores, sino ante dos deudas con deudores distintos, bajo el argumento de que entre los cónyuges regía el régimen de gananciales, la propia sentencia se hace eco de que la declaración presentada en el ejercicio de 1988 por el recurrente fue individual, " *Así, la Sentencia de 4 de marzo de 2004, dictada en el proceso 2/151/2002 de la Sección Segunda de esta Sala , se pronuncia sobre la liquidación de 1988 frente a las liquidaciones dictadas por la ONI en 26 de octubre y 10 de diciembre de 1998 (Antecedente de Hecho Primero). De su texto resulta claramente que la autoliquidación presentada fue individual.*

... La declaración presentada fue individual, describiéndose el procedimiento inspector con sus fechas hasta concluir con la notificación de la liquidación el día 30 de octubre de 1998, siendo objeto de reclamación económico-administrativa interpuesta el día 21 de diciembre de 1998".

Procede examinar el pronunciamiento recogido en la sentencia sobre la principal causa en la que asienta la parte recurrente la prescripción cuya declaración solicita, esto es, que los actos referentes a la liquidación no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a cobrar, tesis que, ya se ha dicho, tiene como presupuesto necesario la inexistencia de actos de recaudación hábiles para interrumpir la prescripción del derecho a exigir el cobro, sin que los actos de liquidación lleven aparejado dicho efecto interruptivo para el cobro.

Al respecto la Sala de instancia aborda la cuestión haciendo expresa referencia a que " *Consta certificado de la AEAT emitido con fecha 31 de mayo de 2013 por el Jefe del Equipo Nacional de recaudación con la reseña de las actuaciones ejecutivas seguidas frente al hoy recurrente y documentación acreditativa de las actuaciones producidas de la que resulta que la deuda tributaria de IRPF 1988 del recurrente no está incurso en prescripción atendiendo a su propia situación y a la tramitación habida cuenta de ella* ", añade al respecto que " *sino que tampoco ha podido existir prescripción en momentos anteriores, como resulta de la relación de actuaciones referidas en el certificado y documentos que se acompañan, además de que la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2009 corrobora tal situación de vigencia de la liquidación puesto que no declara la prescripción, sino que se limita a acordar que se sustituya por otra, tal y como se ha ejecutado*", y todo ello para concluir que " *Frente a lo sostenido por la parte recurrente, existen numerosos actos interruptivos de la prescripción, conforme al artículo 68 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, tanto del apartado 1 respecto al supuesto del artículo 66.a), como del apartado 2, en conexión con el artículo 66.b), por la interposición de reclamaciones y recursos, como resulta de forma indudable de los antecedentes reseñados, del propio expediente administrativo, así como de cuanto se recoge en las mencionadas Sentencias de esta Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2004 -recurso 151/2002 - y del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2009 -recurso 5170/2004 - que, en definitiva, han dado lugar al procedimiento ejecutivo y a la vía de apremio ahora cuestionada; y como igualmente resulta de las actuaciones de la Administración tributaria. Así basta con acudir al reseñado certificado de 31 de mayo de 2013 por el Jefe del Equipo Nacional de Recaudación con la reseña de las actuaciones ejecutivas seguidas frente al hoy recurrente y documentación acreditativa de las actuaciones producidas de la que resulta que la deuda tributaria de IRPF 1988 del recurrente no está incurso en prescripción; ni lo estaba el derecho para determinar la deuda tributaria ni lo está el derecho para exigir el pago de las deudas*



liquidadas". Resulta evidente que la Sala de instancia da acabada y cumplida respuesta a este motivo de impugnación hecho valer en la demanda; ya se ha dicho la tesis de la parte recurrente pasa necesariamente por la inexistencia de actos de recaudación con efectos interruptivos de la prescripción, si estos existen y producen el efecto interruptivo, y ya vemos que así lo considera la Sala de instancia, la tesis que plantea la parte recurrente decae por su propio fundamento.

QUINTO.- Ha de convenirse, como se ha visto, que la sentencia de instancia resuelve conforme a la pretensión actuada y los motivos hechos valer en la demanda, y se resuelve dentro de los límites en los que se desarrolló el recurso contencioso administrativo, resultando de todo punto congruente.

La cuestión se traslada a otro estadio. La sentencia admite y da valor, a los efectos de tener por interrumpido el plazo de prescripción, al certificado y documentación presentados por el Sr. Abogado del Estado, sin entrar a analizar su validez, cuestionada por el recurrente en su escrito de conclusiones por su nulidad por haber sido dictados los actos de recaudación por órgano incompetente, motivo de casación primero falta de competencia del órgano gestor, y su falta de notificación, motivo segundo por ausencia de notificaciones reglamentarias susceptibles de producir efectos interruptivos de la prescripción del derecho de cobro. Lo cual se inscribe dentro de lo que es la labor de enjuiciamiento del Tribunal sentenciador sobre la valoración de la prueba.

El planteamiento que realiza la parte recurrente no resulta correcto. Los trámites procesales no pueden conformarse a conveniencia y voluntad de las partes, sólo son jurídicamente válidas y producen los efectos que se derivan de su regulación legal, las conductas procedimentales encauzadas por los trámites legalmente dispuestos al efecto.

En el caso que nos ocupa, parte la recurrente de presupuestos erróneos que le llevan a conclusiones que no pueden tener amparo jurídico. Si consideró que durante la sustanciación del recurso contencioso administrativo se produjeron vicios o irregularidades procedimentales -insuficiencia del expediente administrativo y aportación de documentos extemporáneamente por el Sr. Abogado del Estado, lo cual en modo alguno resulta tan claro como pretende la parte recurrente para considerarlo un vicio, pues acotado el objeto del recurso a la providencia de apremio en ejecución de sentencia cuando ninguna reacción se había tenido contra la liquidación al requerimiento voluntario de pago, al menos ofrece dudas de que el no contener el expediente administrativo los actos de recaudación respecto de una liquidación ya expulsada del mundo jurídico y sustituida por otra, fuera una irregularidad; y tampoco parece contrario a las normas procedimentales la aportación de los citados documentos, (artº 265 de la LEC) una vez que se centre el objeto del debate a la prescripción vista ante la inexistencia de actos de recaudación como presupuesto para negar efectos interruptivos a los actos de liquidación-, lo exigible y correcto es reaccionar frente a ellos a través de los medios de impugnación que le ofrece la ley -cabe recordar que el artº 88.1.c) de la LJCA , prevé como motivo de casación el quebrantamiento de las normas que rigen los actos y garantías procesales, lo que exige que se reaccione contra la irregularidad, en su caso, en sede de la instancia primero para posteriormente reaccionar en vía casacional, de suerte que si no se ha tratado de subsanar el defecto en la instancia no cabe invocar este motivo de casación-, lo que no cabe es aceptar pacíficamente la tramitación llevada a cabo al no impugnarse ni reaccionar en el momento procesal adecuado y reaccionar extemporáneamente frente a los supuestos vicios a través de actos procesales cuya finalidad es bien distinta.

El artº 64.1 de la LJCA es categórico, el escrito de conclusiones no tiene por finalidad la impugnación de trámites ya precluidos o combatir deficiencias producidas en la tramitación del procedimiento, sino en exclusividad realizar un resumen -alegaciones sucintas- de los hechos alegados, de las pruebas y de los fundamentos jurídicos que apoyen las pretensiones; este es el contenido del escrito de conclusiones, y no un escrito a modo de réplica a la contestación a la demanda con planteamiento de cuestiones nuevas, tal y como hizo la parte recurrente. El escrito de conclusiones de la parte recurrente valía en cuanto al contenido que le es preceptivo, nada más, y que, en lo que ahora interesa, valía en cuanto contenía una valoración de la certificación y documentación presentada por el Sr. Abogado del Estado.

La cuestión, ya se ha dicho, se traslada a otro estadio, puesto que los vicios que achaca a la sentencia no puede venir vía de incongruencia por no atender a las alegaciones nuevas, con la carga de impugnación de las consideradas irregularidades procedimentales, recogidas en el escrito de conclusiones, que ya se argumentó es muy dudoso que se hubieran producido, sino en cuanto una errónea valoración de la prueba al otorgar la Sala de instancia validez y efectos a la documentación presentada por el Sr. Abogado del Estado, y cuya impugnación casacional pasaba por articular un motivo casacional por los cauces del artº 88.1.d) de la LJCA , por valoración arbitraria, irracional o contraria a las reglas de la sana crítica. Lo que evidentemente no ha sucedido.

SEXTO.- En definitiva, en resumen de lo dicho ut supra. No existe incongruencia omisiva, la sentencia es congruente con la pretensión articulada y los fundamentos hechos valer por las partes.



Si la parte entendía que durante la sustanciación del recurso contencioso administrativo se produjeron vicios formales productores de indefensión, debió primero e ineludiblemente reaccionar contra los mismos en la instancia. Sólo de no haberse subsanado las irregularidades después de haberlo intentado en la instancia, debió articular el motivo de casación por los cauces del artº 88.1.c) de la LJCA por quebrantamiento de las normas que rigen los actos y garantías procesales. No cabe, por tanto, dar por supuesto la existencia de vicios y utilizar el escrito de conclusiones para fines distintos de los que le reserva la ley.

La sentencia de instancia valora la certificación y documentos presentados junto a la contestación a la demanda por el Sr. Abogado del Estado y considera que efectivamente se produjeron actos recaudatorios con efectos interruptivos del plazo de prescripción. De no estar de acuerdo con dicha valoración, debió la parte recurrente articular un motivo de casación para combatir dicha valoración, por ser esta arbitraria o no respetar las reglas de la sana crítica, artº 88.1.d) de la LJCA, lo que no ha hecho.

Como tantas veces ha dicho este Tribunal *"el recurso de casación es un recurso extraordinario, tanto desde la perspectiva de la limitación de las resoluciones contra las que cabe su interposición, como respecto del carácter tasado de los motivos que cabe alegar y el ámbito restringido de las potestades jurisdiccionales de revisión; se trata de un recurso eminentemente formal, como instrumento procesal encaminado a la corrección de las infracciones jurídicas, sustantivas y procesales, en que puedan incurrir las resoluciones de instancia; esta naturaleza conduce a entender que no es un recurso, como el de apelación, que permita reproducir el debate y examinarlo de nuevo en todos sus aspectos fácticos y jurídicos, sino un recurso que sólo indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho que haya realizado el Tribunal a quo, resuelve el caso concreto controvertido.*

Ese carácter extraordinario supone la exigencia de que se efectúe una crítica de la sentencia o resolución objeto del recurso, mediante la precisión de las infracciones que se hayan cometido, con indicación concreta de la norma en que se base el recurrente, sin que sea posible, para entender que se cometen las infracciones que se denuncian, con la simple remisión a los escritos de alegaciones o reproducción de las formuladas en la instancia, en cuanto que lo que se impugna es la sentencia y no los actos o disposiciones sobre los que aquella se pronunció y que fueron por ella confirmados o anulados, de la misma manera que no puede plantearse como si de unas alegaciones apelatorias o una nueva instancia se tratara".

SÉPTIMO.- Los dos motivos de fondo formulados por la parte recurrente al paio del artº 88.1.d) de la LJCA tienen como objeto las cuestiones referentes a la falta de competencia del órgano recaudador para dictar los actos recaudatorios, por lo que se señala como vulnerados los arts. 12.1 y 84 de la Ley 30/1992, en relación con el artº 217.1.b), 66 a 70 y 105 de la LGT, 59 del Real Decreto 1065/2007, artº 6.1) de Real Decreto 939/2005 y disposiciones relacionadas, y la falta de validez de las notificaciones de los actos de recaudación al ser notificados a persona distinta del recurrente y fuera de su domicilio, vulnerándose los arts. 48, 109 a 112 y 66 a 70 y 105 de la LGT. De los razonamientos recogidos en los Fundamentos Jurídicos anteriores se deriva la falta de relevancia de las cuestiones planteadas al objeto de resolver las mismas por la parte recurrente, en tanto que ya se dijo que estamos ante un supuesto de valoración de la prueba, estando atribuida dicha facultad a la Sala de instancia, y sin que se haya planteado ningún motivo de casación impugnando la valoración de la prueba.

Con todo no está de más recordar que la sentencia de 3 de diciembre de 2009, referida a la deuda IRPF del ejercicio de 1988, Fundamento Jurídico Undécimo entra a resolver cuestiones similares a la planteada por la parte recurrente en el presente, esto es la adscripción del Sr. Jose Manuel a la ONI y la competencia de esta; debiendo de estarse a lo dicho en la misma. Pero es que además, conforme a una constante jurisprudencia, la falta de competencia del órgano actuante debe reunir una serie de requisitos, *" sólo cabe atribuir tal carácter a la falta que se revele como obvia, clara e indiscutible, que pueda constatarse con escaso o nulo esfuerzo jurídico"*, para dar lugar a la nulidad radical que son obviados absolutamente por la parte demandante, primero en su escrito de conclusiones y después en la formulación de este motivo.

Otro tanto cabe decir de los defectos en la notificación de los actos administrativos, en tanto que lo trascendente no es que se puedan producir defectos formales, sino que se coloque al interesado en situación de indefensión, cuestión esta que no es tratada por la parte recurrente.

Por último, debe recordarse que el objeto original de la impugnación fue la providencia de apremio dictada en ejecución de una sentencia firme, y desde luego ningún inconveniente existe para declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda apremiada, pero es de tener en cuenta el principio de seguridad jurídica que impide que las controversias en las relaciones jurídico tributarias queden abiertas indefinidamente. En este caso la providencia de apremio se ha dictado en ejecución de una sentencia firme, título adecuado y suficiente para iniciar la recaudación ejecutiva de la deuda, cuando además hubo requerimiento de pago en voluntaria que la parte recurrente consintió sin oponerse, y no es procedente



trasladar a esta fase cuestiones que debieron solventarse con anterioridad, bien en la fase declarativa, bien en la ejecución de los actos de liquidación que fueron anulados, siendo harto significativo que recurriéndose la providencia de apremio referenciada, la parte recurrente pretenda, como presupuesto esencial e insoslayable de la impugnación realizada, una declaración de nulidad de los actos de recaudación -que por demás ni siquiera concreta- y la declaración de ineficacia de notificaciones practicadas con muchísima anterioridad a la providencia de apremio -tampoco especificadas-. No corresponde, pues resolver, en este si los actos no concretados por la recurrente eran o no nulos de pleno derecho por incompetencia materia y territorial, ni sobre la validez de las notificaciones realizadas, según la parte recurrente, en domicilio fiscal incorrecto.

OCTAVO.- En atención a los razonamientos anteriores, procede declarar la desestimación del recurso de casación, lo que determina la imposición de costas a la parte recurrente, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal , señala 8.000 euros como cuantía máxima de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 21 de octubre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 526/2012, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.