



Roj: **STS 2693/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2693**

Id Cendoj: **28079130022021100281**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/06/2021**

Nº de Recurso: **292/2020**

Nº de Resolución: **893/2021**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2852/2019,**
ATS 9479/2020,
STS 2693/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 893/2021

Fecha de sentencia: 22/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 292/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 292/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 893/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **292/2020**, interpuesto por la procuradora doña María Luisa Montero Correal, en nombre y representación de **DON Roman**, contra la sentencia de 24 de octubre de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 286/2019. Como parte recurrida ha comparecido el procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 24 de octubre de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco -recurso nº 286/2019-, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de, don Roman, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia, de fecha 26 de septiembre de 2018, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas nº NUM003 y acumulada NUM004, promovidas por el recurrente contra el Acuerdo de la Subdirección de Inspección, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación nº NUM000, derivada de acta de inspección formalizada por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2012, así como contra el Acuerdo por el que se practicó liquidación de imposición de sanción nº NUM001, por expediente sancionador asociado al acta. Con imposición de costas a la parte recurrente [...]"

En la expresada sentencia se desestimó el recurso formulado contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Vizcaya, de 26 de septiembre de 2018, desestimatoria de las reclamaciones nº NUM003 y acumulada NUM004, promovidas contra el acuerdo de la Subdirección de Inspección, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación derivada del acta de inspección formalizada en concepto de IVA, periodo 2012, así como contra el acuerdo de imposición de sanción.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Beatriz Amann Quincoces, en nombre y representación de don Roman, presentó escrito fechado el 25 de noviembre de 2019, de preparación del recurso de casación contra la sentencia meritada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, en el escrito se identifican como normas infringidas el artículo 26 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, publicado en el BOE de 24 de mayo siguiente -en adelante, Concierto-.

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de julio de 2019, en que se ordenó el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ambas partes, recurrente y recurrida, han comparecido ante esta Sala dentro del plazo máximo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala, admitió el recurso de casación en auto de 22 de octubre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Determinar si el artículo 26 de la Ley del Concierto Económico habilita al legislador foral para que, en el Territorio Histórico de Vizcaya, se aprueben modelos de declaración e ingreso que, no debiendo diferir



sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado (en cuanto a los datos y a los plazos de ingreso) comporten, sin embargo, una virtualidad interruptiva de la prescripción en materia de IVA, distinta a la que se atribuya al modelo 390 "común".

2.2. Dilucidar, consecuentemente, si la presentación de la declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, en su modalidad "foral" constituye un supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria o si no tiene virtualidad interruptiva alguna en territorio foral, a la luz del citado artículo 26 de la Ley del Concierto Económico .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 26 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca [...]".

2. La procuradora de los Tribunales D^a María Luisa Montero Correal, en nombre y representación de D. Roman , interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de noviembre de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando en su suplico lo siguiente: "[...] dicte Sentencia por la que, de conformidad con el art. 93.1 de la LJCA , anule la sentencia recurrida, estime el recurso contencioso administrativo interpuesto por esta representación contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia en la reclamación económico administrativa nº NUM003 y acumulada nº NUM004 que desestimó la Reclamación Económico Administrativa deducida frente a la **liquidación nº NUM000** relativa al IVA 2012, y frente a la **liquidación de imposición de sanción nº NUM001** dimanante de la anterior, **anulando las expresadas resoluciones por su desconformidad a derecho**, por estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el mencionado tributo, con el consiguiente derecho a la devolución al contribuyente de lo ingresado por tal concepto más los intereses legales correspondientes desde su abono [...]".

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

La Diputación Foral de Vizcaya, parte recurrida, a través de su representación procesal, formuló escrito de oposición el 30 de diciembre de 2020, por medio del cual solicita de esta Sala dicte sentencia que desestime el recurso de casación y confirme la sentencia recurrida, con condena en costas al recurrente, por considerar que el régimen del IVA en dicho territorio foral difiere -dentro de los márgenes del art. 26 de la Ley del Concierto- del que rige en territorio común, por el que no le es aplicable al caso la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que niega efecto interruptivo de la prescripción de la facultad de establecer la deuda tributaria a la presentación del modelo resumen anual 390, en los términos que luego analizaremos, pues aquí lo que ha de presentarse es una autoliquidación.

QUINTO.- Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda consideró que no era necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 8 de junio de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia de instancia impugnada es conforme a Derecho al considerar, de una parte, que el régimen de autoliquidación específicamente previsto en la disposición foral hace diferente el de prescripción de las acciones al modelo que rige para territorio común, amparada la ausencia de dicho efecto por reiterada jurisprudencia de esta Sala y, de otro lado, como presupuesto de lo anterior, que la norma formal específica de aprobación del modelo 390 (cardinal coincidente con la numeración del modelo aprobado para el mismo trámite por la normativa común).

A tal fin, hemos de despejar la incógnita que nos propone el auto de admisión a fin de precisar si la Norma foral y la orden de desarrollo -al margen del acomodo de ésta a aquélla, que también comentaremos- se ajusta al límite establecido en el artículo 26 de la Ley del Concierto Económico, que habilita al titular de la potestad normativa foral para aprobar modelos de declaración e ingreso que no deben diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado (en cuanto a los datos y a los plazos de ingreso); y, de forma derivada de la anterior, si en cuanto al juego de la presentación de los distintos modelos 390, cabe concluir que en Vizcaya, a diferencia de lo que rige al amparo de la Ley General Tributaria y sus reglamentos, esa presentación, en todo caso, comporta la interrupción de la prescripción en materia de IVA, distinta a la derivada del modelo 390 común.



En definitiva, siguiendo la vía trazada por el auto de admisión de este recurso, es preciso dilucidar si la presentación de la declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, en su modalidad foral vizcaína, constituye un supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria o si no tiene virtualidad interruptiva alguna en territorio foral, a la luz del citado artículo 26 de la Ley del Concierto Económico. En otras palabras, nuestro pronunciamiento es el de si hay un régimen de prescripción particular en Vizcaya distinto que en el resto de España, en materia de IVA; y si, caso de haberlo, se vulnera o no la Ley del Concierto.

SEGUNDO.- Los razonamientos de la sentencia impugnada.

Según razona al efecto la sentencia dictada por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que aquí se examina en casación, partiendo de la base de que los hechos no son objeto de polémica, en sus fundamentos jurídicos segundo y tercero:

"[...] **SEGUNDO.-** La parte recurrente ejercita pretensión de nulidad de la liquidación correspondiente al IVA del ejercicio 2012, y, solicita la devolución al contribuyente del importe abonado.

Subsidiariamente solicita " *que la resolución de esta demanda quede a resultas de lo que determine el Tribunal Supremo respecto a la prescripción del IVA en los recursos de casación ya admitidos a trámite en abril y julio de 2018 (¿)*".

Aduce el recurrente, en apoyo de sus alegatos impugnatorios, que se ha producido la prescripción de la acción para la práctica de la liquidación correspondiente a los tres primeros trimestres del ejercicio 2012, ya que habiéndose iniciado el procedimiento inspector el 29 de diciembre de 2016, para esa fecha ya había prescrito el IVA de los tres primeros trimestres del ejercicio 2012, por el transcurso del plazo de 4 años desde que nació la obligación de presentar autoliquidación (25 de abril, 25 de julio y 25 de octubre de 2012) y el comienzo de la inspección, en aplicación de la doctrina sentada por el TEAC en sus Resoluciones de 22 de septiembre de 2016 y 24 de mayo de 2017.

La defensa de la Administración se opone a las pretensiones ejercitadas por la parte recurrente e interesa la declaración de conformidad a derecho de la actuación administrativa impugnada, por entender que no se ha producido la prescripción, por cuanto la presentación de la declaración anual de IVA, modelo 390, el 29 de enero de 2013, interrumpió la prescripción que se encontraba en curso, no habiendo transcurrido desde dicha fecha hasta el momento en que se notificó al recurrente el inicio de las actuaciones inspectoras (29/12/2016), el plazo de 4 años.

TERCERO.- Se centra el litigio en una cuestión estrictamente jurídica, cual es, si ha prescrito el derecho de la Hacienda Foral de Bizkaia para practicar liquidación al recurrente por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los tres primeros trimestres del ejercicio 2012.

Previamente, se hace necesario señalar, que el *Tribunal Supremo en Auto de 9 de abril de 2018 (rec. casación nº 5962/2017)*, ha admitido a trámite dicho recurso de casación al apreciar interés casacional en relación con la interrupción de la prescripción de la declaración-resumen anual modelo 390, al que le han seguido otros dos, de 18 de julio de 2018 y 10 de octubre de 2018, lo que lleva al recurrente a solicitar la suspensión del presente procedimiento hasta tanto se resuelva el primero de los recursos apuntados, lo que no merece favorable acogimiento como se expondrá posteriormente.

Y es que el modelo 390 goza de diferente naturaleza en la normativa foral respecto de la normativa del territorio común, en la medida en que en territorio común reviste los caracteres de una declaración tributaria de carácter informativo que contiene el conjunto de las operaciones realizadas a lo largo del año natural, en tanto que en la normativa foral tiene el carácter de declaración liquidación del último periodo del año (último mes o cuarto trimestre), además de resumen anual e informativa, como así se reconoció por *esta misma Sala y Sección en la Sentencia nº 144/2016, de 21 de abril (rec. nº 500/2015)* cuyo Fundamento de Derecho Sexto decía:

"**SEXTO.-** Tampoco podemos compartir las alegaciones del recurrente sobre el carácter informativo de las declaraciones-resumen anual del IVA (modelo 390) (?).

La declaración resumen-anales una declaración complementaria (en los Territorios Forales comprende el último período de liquidación) de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos de devengo del IVA que de conformidad con el artículo 29.4 del Concierto económico debe presentarse ante la Administración o Administraciones competentes para la exacción del Impuesto".

De lo expuesto se desprende que la consecuencia de considerar al modelo 390 en la normativa foral como una declaración-liquidación es su virtualidad interruptiva de la prescripción, al disponer el artículo 69.1.c) de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia que "*El plazo de prescripción del ejercicio de la potestad 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*".

No obstante, y a pesar de la diferente caracterización de los modelos 390 en la normativa foral y en la normativa común, el *Tribunal Supremo, sin embargo, desde la Sentencia de 25 de noviembre de 2009 (rec. n.º 983/2004)*, ha reconocido la eficacia interruptiva de la prescripción del modelo 390 de todos los períodos ¿año completo- a los que afectaba la presentación del modelo 390, frente a la postura opuesta del TEAC que recientemente en la RTEAC de 24 de mayo de 2017, ha reiterado su criterio de que no pueden equipararse las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la declaración informativa- resumen anual, al entender que mientras la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral, es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto Sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación, por lo que concluye que al no ser una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna, su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, por lo que cada período de declaración prescribiría por el transcurso de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

Por todo lo razonado, y atendida la disparidad existente en la naturaleza del modelo resumen-anual 390 en la normativa foral respecto de la normativa común, por el carácter liquidatorio de la primera frente a la segunda, si la decisión de los recursos de casación citados líneas arriba es contrario a reconocer virtualidad interruptiva de la presentación del modelo 390, la misma, así como su fundamentación, no podría ser de aplicación directa en los territorios forales, de conformidad con la capacidad competencial que atribuye el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por *Ley 12/2002, de 23 de mayo, a las Diputaciones Forales en materia de IVA en el artículo 26* al señalar que *"El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado"*.

Por otra parte, la regulación del modelo 390 se contenía, en la Orden Foral 3196/2012, de 21 de diciembre, de aplicación al caso *ratione temporis*, cuyo artículo 3 disponía que *"(¿) El modelo 390 tiene el carácter de resumen informativo para los grupos de entidades y los sujetos pasivos incluidos en el Registro de Devolución Mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para el resto de personas y entidades se corresponde con la autoliquidación final del ejercicio"*.

Es por ello que, ni puede estimarse la pretensión del recurrente de suspensión del presente procedimiento hasta que el Tribunal Supremo resuelva los recursos de casación antedichos, por venir referidos dichos recursos al modelo resumen- anual de IVA de territorio común, no al modelo aplicable en territorio foral, en concreto, Bizkaia, de diferente naturaleza a aquél, a lo que ha de añadirse que dicha pretensión de suspensión no obtiene sustento en ningún precepto legal, ni tampoco resulta acogible la pretensión actora de que por este Tribunal se aplique el criterio de las recientes Resoluciones del TEAC de 22 de septiembre de 2016 y 24 de mayo de 2017, por los mismos motivos anteriormente expuestos y que hacen referencia a la diferente naturaleza de los modelos 390 en territorio común y foral.

Es por ello que, en el caso de autos, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y, en su caso, las correspondientes infracciones tributarias, correspondiente al Impuesto Sobre el Valor Añadido del primero, segundo y tercer trimestre del ejercicio 2012 comenzó a contar el 26 de abril, 26 de julio y 26 de octubre de 2012, ex artículo 68.1 a) de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

La primera actuación de la Administración tributaria conducente a la regularización de la situación tributaria del recurrente tuvo lugar el 29 de diciembre de 2016 ¿fecha en la que le fue notificado el inicio del procedimiento inspector-, y la presentación del modelo 390 por el recurrente tuvo lugar el 29 de enero de 2013, con efecto interruptor de la prescripción, por lo que, como es de ver, no ha transcurrido el plazo de 4 años entre esta fecha y el inicio del procedimiento inspector, lo que conduce a la desestimación de las pretensiones del recurrente, y, con ello, del presente recurso contencioso-administrativo [...]."

TERCERO.- Consideraciones jurídicas al respecto.



1. La cuestión que suscita este recurso de casación, como hemos anticipado, es la relativa al discutido carácter interruptivo de la prescripción por la presentación del resumen anual del IVA, modelo 390, aplicable a Vizcaya.

Las distintas órdenes forales -1622/2010, de 23 de junio; 2310/2012, de 20 de agosto y 3196/2012, de 21 de diciembre, esta última la aplicable al caso enjuiciado- aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Vizcaya y determinan que el modelo 390 en dicho territorio foral tenga carácter de autoliquidación -no únicamente de declaración-, lo que implica que su presentación interrumpa la prescripción, como preconiza la Administración gestora del impuesto y la Sala juzgadora.

El artículo 164, uno, 6º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA- dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual. La mención a esta fórmula, consideramos, no incluye en su ámbito la autoliquidación como modo de declarar distinto y autónomo. Esto es, que la orden foral ha actuado por su cuenta, sin atenerse al apoderamiento normativo conferido en la señalada norma foral. La cuestión no se detiene en lo puramente terminológico, pues el cambio del modelo de declaración resumen (que es de lo que habla la norma) por el de autoliquidación, que regula *motu proprio* el diputado general, implica una alteración grave del régimen de la prescripción e, indudablemente, en los derechos y garantías del contribuyente.

2. Pues bien, hemos de estar al efecto a la reserva de Norma Foral tributaria -una especie de reserva de ley tributaria del art. 8 LGT- esto es, de qué materias no pueden ser objeto de regulación normativa por normas distintas de la distinguida con la reserva material de ley -o de norma foral paralela- art. 7, letras f) y h), de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya -NFTV-.

Así, el mencionado precepto es inequívoco y paladino al ordenar lo siguiente:

"Se regularán en todo caso por Norma Foral: [...]"

f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción y las de suspensión de los de caducidad.

h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta".

Dada, por lo demás, esa significativa y no permitida diferencia de naturaleza y efectos -que no sólo existe en la relación entre la ley estatal y la norma foral, sino también entre ésta misma y la disposición de rango inferior que, en teórica aplicación de lo encomendado, aprueba el modelo prescindiendo de los límites objetivos y formales de la delegación reglamentaria-, la parte recurrente plantea que la citada orden foral, al margen de toda otra consideración, contraviene el artículo 26 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, solicitando la interpretación de esta disposición legal estatal (LC).

Este artículo 26 indica lo siguiente:

"Artículo 26. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado".

3. Tal precepto sería incomprensible sin una apelación al artículo 2 de la Ley del Concierto Económico -LC-, relativo a los "principios generales".

"Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.



En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias".

Por su parte, el artículo 3 de la LC , que cursa bajo la significativa rúbrica de "Armonización fiscal", dispone concordantemente:

"Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo".

4. La Diputación foral recurrida entiende que la frase que comienza con la conjunción adversativa *"no obstante"*, en el artículo 26 de la LC, referida a la facultad de aprobar los modelos de declaración e ingreso, permite a la Administración concertada un cierto margen de regulación autónoma o distinta. Con ello olvida que ese juego de amplitud, desde luego deja fuera del ámbito formal, desde la sola perspectiva del art. 26 LC -y prescindiendo de la relación de adecuación o infracción de la orden foral respecto de la norma del IVA habilitante- un régimen que altera o puede alterar la interrupción de la prescripción, en favor de la Administración foral, de un modo diferente a como puede hacerlo la Administración del Estado, con la consiguiente afectación *in malam partem* de los ciudadanos que han de sufrir esa diferencia de trato.

Sin embargo, el propósito unificador del artículo 26, en relación con los artículos 2 y 3 de la LC, armoniza con dificultad con la existencia de un régimen de prescripción foral propio y distinto a lo previsto para el territorio común. Lo que permite el citado precepto es *"...aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación"*. Esa identidad sustancial impide, bajo cualquier pauta interpretativa que asumamos, que la aprobación de los modelos pueda separarse en esencial de la afirmación central del precepto *"las mismas normas sustantivas y formales"*, pues a la identidad sustantiva y formal de una materia, por lo demás, armonizada desde el punto de vista del Derecho de la Unión Europea, reduce o restringe el margen de libertad de configuración a la *"...aprobación de los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado"*. En otras palabras, aun con ese margen, se han de contener los mismos datos que los del territorio común, siendo posible el señalamiento de plazos distintos, con la precaución, además, de que no difieran sustancialmente de los establecidos en territorio común.

5. La norma estatal paccionada -LC-, en su texto y en su espíritu, impide radicalmente que a su amparo, en materia de IVA, pueda trocarse un régimen de liquidación resumen anual por otro de autoliquidación, que conlleva obligaciones fiscales nuevas para los contribuyentes -introducidas sin mandato por una disposición de ínfimo rango- y que haría posible, en una de sus varias interpretaciones, favorecer a la Administración autorreguladora de ese modelo de autoliquidación sustitutorio de la declaración resumen anual con una expansión del régimen de interrupción de la prescripción y una condigna restricción de su efecto adverso, a costa del contribuyente.

6. Hay otra consideración en la que eventualmente podríamos entrar, aunque ciertamente orillada en el debate jurídico trabado en el proceso, cual es la vulneración por la orden foral aprobatoria del modelo de declaración resumen de la Norma Foral de Vizcaya 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que autoriza la aprobación de declaración resumen anual (art. 164.6.º, que incorpora entre las obligaciones del sujeto pasivo la de:

"[...] presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.



Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual".

La Norma foral es, por su naturaleza y regulación, de las que están excluidas del enjuiciamiento por el Tribunal Supremo y reservadas al control del TC, a partir de la reforma correspondiente del art. 3.d) de nuestra LJCA, conforme al cual:

"No corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

d) Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica".

Pese a ello, no estamos en modo alguno discutiendo aquí, ni poniendo en entredicho, ni analizando, la Norma Foral. Lo que quiere resaltarse es que la habilitación que la norma foral reguladora del tributo, inmune a la revisión de esta jurisdicción, efectúa a una disposición de rango menor y no incluida entre las reservadas al enjuiciamiento del Tribunal Constitucional, por entrar en la cláusula general de plenitud de esta Jurisdicción, puede ser aquí verificada en cuanto a la determinación de si la norma derivada o de remisión, de rango inferior, no afectada por esa exclusión de jurisdicción, incurre o no en exceso reglamentario o *ultra vires*, al adentrarse en materia no conferida -y no susceptible de serlo-, dado que la Norma Foral 7/1994, del IVA, prevé sólo la obligación de presentar una declaración resumen anual, que no es lo mismo que introducir *ex novo*, como método u obligación formal, la autoliquidación, no prevista en la norma que apodera la implantación del modelo resumen.

7. Además de todo ello, existe una razón añadida de peso sustantivo. Que no cabría atribuir, al margen de lo hasta ahora razonado, efecto interruptivo de la prescripción a un acto -aunque se denomine *autoliquidación*- que, ciñéndonos al estricto caso enjuiciado en la sentencia de instancia combatida, nada nuevo añade o rectifica, pues en este caso, el sujeto pasivo se ha limitado a sumar los importes de las declaraciones periódicas y los pagos efectuados, sin alterarlos ni modificarlos, por lo que el resumen no supone, en ningún caso, manifestación alguna de "...cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda...", en los términos del propio artículo 69.1.c) de la NFGT de Vizcaya, partiendo del presupuesto evidente de que la autoliquidación no es un acto espontáneo, o voluntario, sino debido -cosa distinta es si correctamente debido o no-, y que, además, deja inalterada la deuda tributaria.

El *nomen iuris*, al margen pues del exceso reglamentario, con el efecto de inaplicación previsto en el artículo 6 de la LOPJ, no predetermina *per se*, ante la carencia de regulación explícita sobre la naturaleza, régimen y efectos de esa autoliquidación anual de cuño reglamentario, que su presentación altere el régimen de la prescripción extintiva.

8. La remisión a los Tratados internacionales que efectúa la LC, el hecho de que el IVA sea un impuesto armonizado por la Unión Europea y la referencia a la LGT como norma interpretativa, permiten concluir, añadidamente, que no se puede articular, en favor de la Administración, gestora del impuesto, una causa nueva o añadida de interrupción de la prescripción cuando el hecho pretendidamente interruptivo no añade ni aporta nada nuevo -ni en el terreno de la información que se facilita, meramente recapitulatorio en este caso, ni en el de la intención o voluntad modificativa de la obligación satisfecha- al *status quo* creador de la situación jurídica establecida por las declaraciones y pagos periódicos anteriores.

9. Al margen de ello, las normas jurídicas deben ser interpretadas tomando en consideración que los obligados tributarios en Vizcaya, como sujetos pasivos del IVA, se verían así discriminados respecto de los demás españoles, si rige para ellos un sistema de interrupción de la prescripción más gravoso y, por ende, una ampliación correlativa de las facultades de la Administración. Del mismo modo, se crearían situaciones indudables de disfunción administrativa si en relación con un mismo sujeto pasivo, el régimen de la prescripción, y la interrupción de ésta, variase en función de cual fuera la Administración competente o la norma aplicable, consecuencia que, por absurda, debemos descartar.

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece al respecto.

Del conjunto de razonamientos anteriores cabe responder a las preguntas que efectúa el auto de admisión del siguiente modo:

1.- El artículo 26 de la Ley del Concierto Económico debe ser interpretado en el sentido de que, aunque habilita al órgano foral competente para que, en Vizcaya, apruebe modelos de declaración e ingreso, no permite que, a su amparo, se sustituya el régimen de liquidación resumen anual por el de autoliquidación y, menos aún, para que del cambio de sistema surja una causa nueva de interrupción de la prescripción extintiva en materia de IVA, distinta a la que se atribuya al modelo 390 que rige para la Administración del Estado.



2. La presentación de la declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, aprobada en la Orden foral 3196/2012, de 21 de diciembre, no constituye un supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, a la luz del artículo 26 de la Ley del Concierto Económico.
3. La orden incurre en exceso normativo con relación a lo establecido en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del IVA que, en su artículo 164, uno, 6º, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual, mandato en que no cabe referencia alguna a autoliquidaciones anuales ni a su eventual efecto interruptivo.
4. La orden aprobatoria del modelo -a los solos efectos de dilucidar la cuestión debatida- no respeta la reserva de Norma Foral tributaria 2/2005, contenida en el artículo 7, letras f) y h) de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya, en relación con las correlativas del art. 8 de la LGT.
5. No interrumpe la prescripción extintiva la mera presentación de una declaración anual -aun denominada autoliquidación- cuando su contenido se limita a ratificar o resumir el previamente declarado por el interesado en sus declaraciones periódicas anteriores, al no cumplirse en tales términos que se trate de "...cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda...".

QUINTO.- Resolución del recurso a partir de la mencionada jurisprudencia.

Resumen y conclusión de todo lo expuesto es que el recurso de casación ha de ser acogido, así como casada y anulada la sentencia, que contiene, aseverado con todos los respetos, un criterio que consideramos erróneo.

Procede pues, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular los actos administrativos examinados en la vía económico-administrativa y judicial, con devolución de las cantidades ingresadas por tales conceptos, incrementadas en los intereses legales que procedan.

Cabe añadir la extrañeza que causa que, incorporada al mundo jurídico una causa nueva y perturbadora en la mecánica de la prescripción extintiva, el régimen derivado de ese privilegio reduplicado que permite interrumpir la prescripción en favor de la Administración, en este concreto asunto, no solo ha afectado a la potestad de establecer la cuantía del tributo, mediante autoliquidación, sino que ha arrastrado, de forma cualitativamente más grave, la de la potestad para imponer sanciones.

En cualquier caso, desaparecida la deuda tributaria, decae *ipso iure* la sanción consistente en dejar de ingresarla, efecto que expresamente se pide en el recurso de casación y que formalmente se otorga, con devolución también, en su caso, de lo que hubiera sido ingresado en tal concepto.

SEXTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña María Luisa Montero Correal, en nombre y representación de **DON Roman** , contra la sentencia de 24 de octubre de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 286/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 286/2019, deducido por el Sr. Roman contra la resolución del Tribunal Económico- administrativo Foral de Vizcaya, de 26 de septiembre de 2018, desestimatoria de las reclamaciones nº NUM003 y su acumulada NUM004 , promovidas contra el acuerdo de la Subdirección de Inspección de la Diputación Foral de Vizcaya que desestima el recurso de reposición contra la liquidación en concepto de IVA, periodo 2012, y contra el acuerdo de imposición de sanción, con anulación de los citados actos de liquidación, sanción y revisión enjuiciados, por haber prescrito la facultad de la Administración para determinar la deuda y, por ende, haber desaparecido el hecho sancionable.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.