



---

**“LAS ACTUACIONES REFERIDAS A TRIBUTO DISTINTO NO INTERRUMPEN LA PRESCRIPCIÓN. (A propósito de la STS de 27 enero 2016)”**

**D. BENJAMÍN GÓRRIZ GÓMEZ**

**Juez sustituto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

Fecha de finalización del trabajo: mayo 2016

**SUMARIO**

- I. PRELIMINAR**
- II. HECHOS**
- III. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 29 DE MAYO DE 2014**
- IV. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE ENRO DE 2016**
- V. CONCLUSIÓN**

**I. PRELIMINAR**

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016 (Sec. 2ª, rec. 3625/2014, ponente: D. Manuel Martín Timón), **dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina**, establece que, conforme a lo dispuesto en el art. 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre -de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude-, en caso de impuestos distintos e incompatibles, cualquier actuación desacertada o

errónea de la Administración no basta para interrumpir la prescripción de su derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, sino que únicamente produce tal efecto interruptivo la actuación errónea de la Administración que tenga su causa en una declaración incorrecta del obligado tributario.

## II. HECHOS

Según resulta de la sentencia del Tribunal Supremo mencionada y a los efectos que aquí interesan, son los siguientes: En fecha 26 de julio de 2000 se otorgó escritura de compraventa de inmueble -cuya clase no se especifica-. La compraventa estaba sujeta pero exenta al impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La vendedora renunció a la exención<sup>1</sup> y, en su consecuencia, repercutió a la adquirente el IVA correspondiente. La adquirente también tributó por Actos Jurídicos Documentados (AJD), si bien autoliquidó éste al tipo "normal" del 0,5% y no al "especial", en caso de renuncia a la exención del IVA, del 1,5%<sup>2</sup>. La oficina gestora estimó que no procedía la renuncia a la exención del IVA y practicó liquidación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Esta liquidación fue impugnada ante el correspondiente Tribunal Económico-administrativo Regional, que la anuló por resolución de 21 de noviembre de 2008, por entender que sí se cumplían todos los requisitos para la renuncia a la exención del IVA. A la vista del pronunciamiento del TEAR, la Administración tributaria autonómica giró nueva liquidación por AJD al tipo procedente en caso de renuncia a la exención del IVA, esto es, del 1,5%.

Esta última liquidación, previa confirmación por el TEAR, fue recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, donde la parte recurrente alegó -en síntesis y por lo que aquí interesa- que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados porque las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) y actos jurídicos documentados (AJD) son distintos impuestos con distinto hecho imponible, por lo

---

<sup>1</sup> El art. 20.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que están exentas de este impuesto las operaciones que relaciona. Y el apartado Dos del mismo art. 20 dispone que determinadas exenciones de las establecidas en el apartado Uno podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

<sup>2</sup> El art. 35 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, establece que «en las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles respecto de las cuales se haya renunciado a la exención contenida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100».



---

que las actuaciones realizadas para determinar la deuda tributaria respecto de un hecho impositivo no tienen eficacia interruptiva de la prescripción respecto de la liquidación de distinto hecho imponible.

**III. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 29 DE MAYO DE 2014**

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de mayo de 2014 (Sec. 9ª, rec. 1051/2011, ponente D.ª Angeles Huet de Sande), declara que la cuestión de si las actuaciones realizadas para liquidar el impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas tienen o no efecto interruptivo respecto de la prescripción del derecho a liquidar el impuesto de Actos Jurídicos Documentados ya fue resuelta por la misma Sección en sentencia de 20 de diciembre de 2013 (rec. 602/2011), en la que se dijo que «[l]a prescripción del derecho a liquidar se fundamenta en una inactividad o inacción de la Administración a la hora de determinar la deuda tributaria, que por tanto se interrumpe con las actuaciones tendentes a su determinación, actuaciones que no pierden dicha eficacia por el hecho de ser anuladas por defecto de forma, ni de fondo, salvo caso de nulidad absoluta. Así en el caso de autos, la correcta liquidación de la operación realizada pasa por una previa calificación de la misma en un sentido alternativo, no implicando el error en la opción, dejación o inactividad que fundamente la prescripción, pues otra postura impondría a la demandada a fin de preservar el interés general la necesidad de girar simultáneas liquidaciones contradictorias e incompatibles a sabiendas de que una de ellas sería anulada, asegurando no obstante la alternativa no anulada».

Reconoce que la cuestión no ha sido resuelta de forma pacífica por los diferentes Tribunales Superiores de Justicia, ni tan siquiera por las distintas Secciones de la propia Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y se remite a lo dicho por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de fecha 20 de diciembre de 2013, en el recurso contencioso-administrativo 8/2013, cuyos argumentos dice compartir:

«Se invoca la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [...] Se invoca que las actuaciones y reclamaciones ante el TEAR con motivo de si la operación estaba exenta o no de IVA, no interrumpen la acción de la Administración encaminada a liquidar por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados "por ser un tributo diferente" [...]

No compartimos el criterio de la parte recurrente [...] por cuanto la discusión no lo es en relación a si la compraventa documentada en escritura pública está o no sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados -que lo está- sino si la sujeción lo es al tipo del 0,5% como se autoliquidó o al tipo del 1,5% al amparo de lo dispuesto en el art. 3.2 de la Ley balear 11/2002, de 23 de diciembre, conforme al cual: [...] "los documentos notariales a que se refiere el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributarán al 1,5 por 100 en el caso de documentos en que se haya renunciado a la exención a que se refiere el art. 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Pues bien, comoquiera que la Conselleria d'Economia, Hisenda i Innovació del Govern de les Illes Balears practicó liquidación -en fecha 30.05.2005- por el ITPyAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales, al considerar que la transmisión documentada en escritura de 24 de junio de 2003 estaba sujeta a dicho impuesto y no al IVA, obviamente y en congruencia con ello, no podía emitir liquidación por el IAJD al tipo del 1,5%, porque sería una actuación contradictoria con la anterior. Esto es, o consideraba que la operación estaba sujeta a ITP y por tanto no revisaba la liquidación por AJD al tipo 0,5%, o bien aceptaba que la operación no estaba exenta de IVA y por tanto giraba liquidación por AJD al tipo 1,5%, pero no podía sostener conjuntamente las dos opciones al ser incompatibles. **Esta imposibilidad -por incompatibilidad- es la que determina que no corriese el plazo de prescripción para liquidar por la segunda opción.**

A partir del momento en que adquiere firmeza la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears determinando que la compraventa queda sujeta y no exenta al IVA, la oficina gestora del ITPyAJD queda en condiciones de liquidar el impuesto modalidad AJD al tipo del 1,5 % (frente al 0,5% autoliquidado) y al amparo de lo dispuesto en el art. 3.2 de la Ley balear 11/2002, de 23 de diciembre. Que no estuviese en condiciones de liquidar al tipo 1,5% sino hasta la firmeza de la resolución del TEAR evidencia que no corría el plazo para liquidar.

Pese a que el art. 67.1º de la LGT/2003 -relativo a la interrupción del plazo de prescripción ante tributos incompatibles que graven una misma operación hasta la resolución firme que dirima el tributo precedente- venga referido al supuesto del plazo para interesar la devolución de ingresos indebidos, el mismo criterio es de aplicación para el derecho a liquidar por modalidades distintas e incompatibles del mismo impuesto, que es lo que aquí ha ocurrido».

Y siguiendo el razonamiento de la Sala de Baleares considera que «es la incompatibilidad en este caso de ambos tributos, ITP y AJD, la que se encuentra en el sustrato de nuestra decisión, incompatibilidad que no desaparece hasta que el TEAR anula la liquidación por ITP, abriendo así paso a poder girar la liquidación por AJD al tipo correcto del 1,5%», añadiendo que si bien no se puede considerar que la nueva liquidación por AJD al tipo del 1,5% haya sido dictada "en ejecución" de dicha resolución del TEAR, no es menos cierto que la resolución del TEAR «es la que abrió el paso a la Administración para corregir el error inicialmente cometido mediante la práctica de esta nueva liquidación por AJD, debiendo entenderse interrumpida la prescripción por las actuaciones anteriores vinculadas a la inicial liquidación por ITP anulada por el TEAR (que no lo ha sido por nulidad de pleno derecho) porque tales actuaciones, seguidas en relación con el mismo sujeto pasivo, recayeron sobre los mismos hechos con trascendencia tributaria y, por ello, no cabe negarles su finalidad de comprobación, calificación y liquidación de los mismos, poniendo de manifiesto, en definitiva, la intención de la Administración de no abandonar su derecho a liquidar esos mismos hechos con trascendencia tributaria».

#### **Voto particular**

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid reseñada cuenta con un **voto particular** (del magistrado D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo), según el cual, la controversia debe centrarse en la cuestión de si conforme al art. 68.1.a) de la LGT 58/2003, las actuaciones para liquidación de un determinado tributo extienden su efecto de interrupción de la prescripción a la liquidación de un tributo distinto y, aunque la redacción del precepto plantea dudas de interpretación, considera que el legislador quiso despejarlas con la modificación introducida por la Ley 7/12, de 29 de octubre -de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude- en la redacción del art. 68.1.a) LGT<sup>3</sup> que, según su exposición de motivos, tiene por objeto clarificar el régimen jurídico de interrupción de la prescripción por aquellas actuaciones.

---

<sup>3</sup> El art. 68.1.a) LGT establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe «por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario».

Explica que la reforma en cuestión mantuvo la anterior redacción añadiendo la aclaración que indica bajo los puntos (2) y (3), de manera que el plazo de prescripción se interrumpe por «(1)cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, (2)aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta (3)como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario». A la vista de la anterior - entiende el magistrado que redacta el voto particular- que «el legislador ha establecido una regla general (1), y una excepción a dicha regla general (2) pero solo para un supuesto (3)». De esta forma, continúa el voto particular, «la pregunta que se plantea en el caso de autos, de si interrumpe la prescripción la acción de la Administración dirigida inicialmente a una obligación tributaria distinta de la que procedía cuando el obligado tributario declaró correctamente, estimo debe ser negativa, pues de otra manera, quiebra el sistema de regla general y excepción regulado, haciendo superflua la acotación realizada en el punto(3), vaciando de contenido la aclaración que el legislador pretendía realizar».

Y concluye: «dado que la Administración tributaria actúa siempre, salvo error de carácter material o tipográfico, conforme a una interpretación razonable del derecho y con ánimo de preservar los intereses generales, si lo anterior fuera lo relevante, esto es, si bastara a los efectos de interrumpir la prescripción la actividad de la Administración aún en una aplicación desacertada pero razonable del derecho, hubiera bastado la aclaración por el legislador en el sentido de que la interrupción se produce "aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta", nada más; pero conforme a lo expuesto, al añadir la acotación numerada como (3), no parece que sea este el criterio que ha seguido el legislador, sino el de entender que para interrumpir la prescripción, la Administración debe acertar en la calificación de los hechos, y que solo por excepción, la actuación desacertada también tendrá efecto interruptivo cuando el error haya sido en parte, por así decirlo, en consideración del legislador, provocado por la actuación del obligado tributario que declaró incorrectamente».

#### **IV. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE ENERO DE 2016**

La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016 (Sala 3ª, Sec. 2ª, rec.

3625/2014, ponente: D. Manuel Martín Timón), **dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina**, parte de que los impuestos de Actos Jurídicos Documentados (AJD) y de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) son impuestos diferente, por más que ambos se encuentren regulados en el mismo texto normativo, y considera que, en el caso concreto analizado, no puede mantenerse la existencia de actividad de la Administración Pública, porque su actuación no fue encaminada a la liquidación del impuesto de Actos Jurídicos Documentados, sino a la de un impuesto totalmente diferente, como es el Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por ello -continúa la sentencia- y como indican algunas de las sentencias aportadas para contraste, «la liquidación practicada en segundo lugar, en este caso por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, es una liquidación "ex novo", girada cuando había transcurrido el plazo de prescripción, por cuanto la actuación de la Administración liquidando por Transmisiones Patrimoniales no surte efectos interruptivos de la misma».

Lo anterior conduce a la STS a dar la razón al voto particular antes transcrito, que utiliza como criterio interpretativo el que deriva de la modificación del art. 68 de la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. «En efecto, si para interrumpir la prescripción en el caso de impuestos distintos e incompatibles bastara la actividad de la Administración aún cuando fuera en cualquier actuación desacertada o errónea, hubiera sido suficiente que en la modificación de la redacción del artículo 68 de la Ley General Tributaria por Ley 7/2012, de 13 de octubre [quiere decir Ley 7/2012, de 29 de octubre, (B.O.E. de 30 de octubre de 2012)], se indicara que la interrupción de la prescripción se produce "aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta". Sin embargo, resulta patente que no ha sido así, sino que la referida Ley exige que esa actuación tenga su origen en una incorrecta declaración del obligado tributario». Por tanto -añade- «es patente que el legislador considera que cuando se trata de impuestos distintos, solo la actuación errónea de la Administración basada en incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción y no, por el contrario, cuando la causa de aquella sea otra distinta de la expresada».

Por todo ello, y con relación al caso concreto, concluye que «no habiendo existido efecto interruptivo y habida cuenta de que según las fechas que se hacen figurar en el primero de los Antecedentes, habían transcurrido más de cuatro años desde la realización del hecho imponible



cuando se giró la liquidación última por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, procede considerar prescrito el derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria con origen en la escritura pública de compraventa de inmuebles de 26 de julio de 2000».

#### V. **CONCLUSIÓN**

En consecuencia, frente a la postura de la sentencia impugnada en casación, según la cual, en caso de tributos incompatibles entre sí, el error de la Administración tributaria en la opción no implica dejación o inactividad que fundamente la prescripción, la sentencia del Tribunal Supremo mencionada en el título considera que únicamente interrumpe la prescripción la actuación errónea de la Administración que tenga su causa en una declaración incorrecta del obligado tributario, pues ello es lo que resulta del texto del art. 68.1.a) de la Ley General Tributaria, tras la modificación operada por la Ley 7/12, de 29 de octubre, ya que si para interrumpir la prescripción en tales casos bastara la actividad de la Administración, aún cuando fuera en cualquier actuación desacertada o errónea, hubiera sido suficiente que en la modificación del mencionado art. 68 de la LGT -relativo a la interrupción de los plazos de prescripción- se indicara que la interrupción de la prescripción se produce «aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta», pero, sin embargo, la referida Ley añade: «como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario».