

BIBLIOTECA DE RECURSOS



INSTITUTO EUROPEO DE ASESORÍA FISCAL

www.ineaf.es

Descargado desde la Biblioteca de Recursos de INEAF

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009

Naturaleza tributaria de la declaración-resumen anual del IVA en el ámbito de la prescripción

La cuestión objeto de controversia se centra en determinar a qué período impositivo debe imputarse una operación realizada el 2 de agosto de 1995 en la que la actora compró a una entidad doce fincas condicionadas a la obligación de su elevación a escritura pública.

La controversia trata de determinar el momento del devengo del IVA correspondiente a dicha operación. La Inspección consideraba que procedía incrementar la base imponible del cuarto trimestre de 1995, mientras que la actora considera que la operación corresponde al tercer trimestre de 1995 por lo que estaría prescrito el derecho de la administración a practicar la liquidación.

Examinando la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción apreciamos que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio aunque comporta la ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año, lo que permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción.

Por todo lo expuesto, se rechaza la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria y el plazo prescriptivo no comenzaría a correr el 20 de octubre de 2005, sino el 30 de enero de 1996 y en noviembre de 1999, fecha del acta y, por tanto, no habría transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.

En conclusión, se estima el recurso no sólo por el hecho de que el plazo de prescripción no comenzó el 20 de octubre de 1995, sino por la aceptación tácita por parte del actor sobre cuándo se perfeccionó el contrato de 2 de agosto de 1995.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.—La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 19 de noviembre de 2003, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Primero.—Estimar el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora D.^a Estela Navares Arroyo, en nombre y representación de Promociones Nueva Mejorada, S.A., contra resolución del TEAC de 20 de febrero de 2002, debiendo anularse la misma y la liquidación a que se contrae, por ser las mismas ajustadas a derecho. Segundo.—No haber lugar a la imposición de una especial condena en costas."

Segundo.—Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado formuló Recurso de Casación en base a dos motivos: "Primero.—La sentencia recurrida infringe

el artículo 1227 del Código Civil. Este motivo se invoca al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Segundo.—La sentencia recurrida infringe el artículo 66 de la Ley General Tributaria, texto original aplicable hasta el día 31 de diciembre de 2000. Este motivo se invoca igualmente al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa." Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia recurrida, sustituyéndola por otra en la cual se declare la conformidad a Derecho de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida.

Tercero.—Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 11 de noviembre de 2009, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.—Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 19 de noviembre de 2003, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 271/02 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por PROMOCIONES NUEVA MEJORADA, S.A., contra resolución del TEAC de 20 de febrero de 2002, en que se desestima la reclamación económico-administrativa, interpuesta en nombre y representación de Promociones Nueva Mejorada, S.A., contra liquidación derivada del Acta de conformidad de 17 de noviembre de 1999, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido de 1995 y de cuantía de 497.679,08 euros (82.806.832 pesetas).

La sentencia de instancia estimó el recurso y no conforme con ella el Abogado del Estado interpone el Recurso de Casación que decidimos.

Segundo.—Son hechos relevantes para la decisión de la cuestión controvertida los siguientes:

El 17 de noviembre de 1999, por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, fue incoada a la actora Acta de conformidad n.º 70936586 por el concepto y períodos citados. El Acta estaba referida exclusivamente al cuarto trimestre de 1995. En la propuesta el actuario señalaba: que la fecha de inicio de las actuaciones fue el día 9 de julio de 1998; que no se habían producido dilaciones imputables al obligado tributario ni períodos de interrupción injustificada; que el sujeto pasivo, cuya actividad principal sujeta y no exenta era la de promoción inmobiliaria de terrenos, había presentado declaración correspondiente al cuarto trimestre de 1995 con base imponible al tipo general de 65.162.969 pesetas (391.637,33 euros) y con un resultado de la autoliquidación de -5.917.810 pesetas (-35.566,75 euros).

La cuestión objeto de controversia se centra en determinar a qué periodo impositivo

debe imputarse la operación supuestamente realizada el 2 de agosto de 1995. Dicha operación partía del hecho de que la actora compró a Banca March, S.A., doce fincas inscritas en el Registro n.º 2 de Alcalá de Henares, según contrato privado de 12 de febrero de 1992, siendo el precio de compraventa el de 460.000.000 pesetas. Entre las condiciones pactadas estaba la obligación de elevación a escritura pública, lo que tuvo lugar el día 5 de julio de 1996, pero sólo parcialmente referida a siete de las doce fincas que figuraban en el contrato, fijándose un precio de 166.409.270 pesetas. El 2 de agosto de 1995, se habían vendido por Promociones Nueva Mejorada, S.A. a Construcciones Crecoma, S.L. las cinco restantes fincas que habían sido agrupadas en el denominado "Plan Parcial Reja Grande", siendo el precio fijado en el correspondiente documento privado, el de 460.567.574 pesetas. Igualmente Banca March, S.A. vendió a Construcciones Crecoma, S.L. las mismas cinco fincas, por un importe de 395.404.605 pesetas (2.376.429'54 euros), según escritura pública de 18 de febrero de 1997. Con fecha de 30 de diciembre de 1995, la actora facturó a Construcciones Crecoma, S.L. por un importe de 65.162.969 pesetas (391.637'33 euros), con un I.V.A. de 10.426.075 pesetas (62.661'97 euros), por trabajos realizados en las fincas citadas. Construcciones Crecoma, S.L. vendió a Promociones Nueva Mejorada, S.A. 26 parcelas del "Plan Parcial Reja Grande", por importe total de 116.000.000 pesetas, I.V.A. incluido.

La controversia la fija de modo meridiano la sentencia de instancia en los dos últimos párrafos del primer fundamento en los siguientes términos:

"Se trata de precisar el momento del devengo del I.V.A. correspondiente a dicha operación. La Inspección considera que procedía incrementar la base imponible del cuarto trimestre de 1995, mientras que la actora considera que la operación corresponde al tercer trimestre de 1995, por lo que estaría prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con la operación practicada por la actora con Construcciones Crecoma, S.L.

La Inspección entiende, que aun cuando en el contrato de cesión de derechos se hiciera constar la fecha de 2 de agosto de 1995, el recurrente había mostrado su conformidad a la propuesta de liquidación definitiva en que se fijaba la venta en el cuarto trimestre de 1995. La actora se opone a ello, entendiendo que debe estarse a la fecha fijada en el contrato, por lo que habiéndose incumplido el plazo de 12 meses previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/98, en relación con lo que dispone el apartado 3.º de dicho artículo, al haber durado las actuaciones inspectoras 17 meses, el plazo de prescripción no se habría interrumpido y el 17 de noviembre de 1999, cuando se levanta el Acta (la liquidación derivada de la misma es de 17 de diciembre de 1999), habría transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 64 de la L.G.T. por la Ley 1/98, que es el que la misma considera aplicable al caso de autos."

Tercero.—El recurso del Abogado del Estado se fundamenta en los siguientes motivos:

"Primero.—La sentencia recurrida infringe el artículo 1227 del Código Civil. Este motivo se invoca al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Segundo.—La sentencia recurrida infringe el artículo 66 de la Ley General Tributaria, texto original aplicable hasta el día 31 de diciembre de 2000. Este

motivo se invoca igualmente al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa."

Cuarto.—Por razones metodológicas vamos a comenzar por el segundo, es decir, por analizar si la declaración resumen anual produce la interrupción de la prescripción, y ello aunque no se haga mención en ella de las cantidades y conceptos objeto de regularización.

El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.

Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6.º: "Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: ... 6.º 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."

Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la L.G.T. confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año.

Quinto.—La conclusión que de este razonamiento se infiere es la de que el plazo prescriptivo no comenzó a correr el 20 de octubre de 1995 como el recurrente sostiene. Contrariamente, el plazo prescriptivo empezaría a correr el 30 de enero de 1996 y en noviembre de 1999, fecha del acta, no había transcurrido el plazo de

prescripción de cuatro años.

Sexto.—Pero no es solamente el hecho de que el plazo de prescripción no comenzó el 20 de octubre de 1995 lo que obliga a la estimación del recurso es que además la aceptación tácita por el actor sobre cuando se perfeccionó el contrato de 2 de agosto de 1995 (en virtud del acta de conformidad) excluye de modo radical el argumento básico de su pretensión.

Efectivamente, y aun partiendo del hecho de que el contrato de transmisión de derechos se celebrara en agosto de 1995, es indudable que en el derecho español la transmisión de derechos requiere su entrega y puesta a disposición del adquirente. (El artículo 609 del Código Civil y 8.1 de la Ley 37/92, de 27 de diciembre, así lo consagran).

De este modo, el problema se desplaza no a la fecha del documento sino a la de la efectiva transmisión de los derechos que en el documento se cedían.

Las partes no han tratado esta problemática. Del análisis del contrato no se infiere una conclusión cierta, pues en tanto que la estipulación octava afirma: "Las fincas agrupadas y descritas se entregan como cuerpo cierto y en la situación descrita" (obsérvese que no se expresa la fecha de la entrega), de otro lado, en la cláusula décimo tercera se alude a que "para el supuesto de que este contrato privado de compraventa no se perfeccione..." lo que parece inducir que el contrato en cuestión no es perfecto sin un hecho ulterior; además, la cláusula séptima en su párrafo tercero establece: "Para poder elevar a escritura pública la compraventa de los terrenos relacionados en el presente contrato Construcciones Crecoma, S.L. con Banca March, S.A., ésta deberá contar con la autorización expresa y escrita de Promociones Nuevo Mejorada, S.A., quien queda obligada a otorgar dicha autorización siempre que por parte de Construcciones Cremona, S.L., se haya cumplido lo siguiente...", cláusula que abunda en la idea de que se supedita la perfección del contrato a un momento ulterior.

Siendo todo esto así, como lo es, parece obvio que lo que se ha tenido como esencia del litigio —fecha de documento privado de 2 de agosto de 1995— carece de esa relevancia por la propia naturaleza del documento. Ello justifica que la perfección del documento (la entrega efectiva de los derechos cedidos en el contrato en alguna de las formas previstas en los artículos 1462 y siguientes del Código Civil, muy específicamente el 1464) pudo tener lugar en el cuarto trimestre de 1995, como efectivamente se consignó en el acta de conformidad.

Siendo así las cosas, era quién firmó el acta de conformidad sobre quien pesaba la prueba acerca de que las cosas ocurrieron de manera distinta a como se expresó en el acta. Pero, a estos efectos, es claramente insuficiente la fecha del documento, que es la única argumentación que se ha esgrimido a lo largo del recurso.

Séptimo.—De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar el Recurso de Casación interpuesto por el Abogado del Estado, anular la sentencia impugnada y desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo, y, todo ello sin hacer expresa

imposición de las costas causadas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

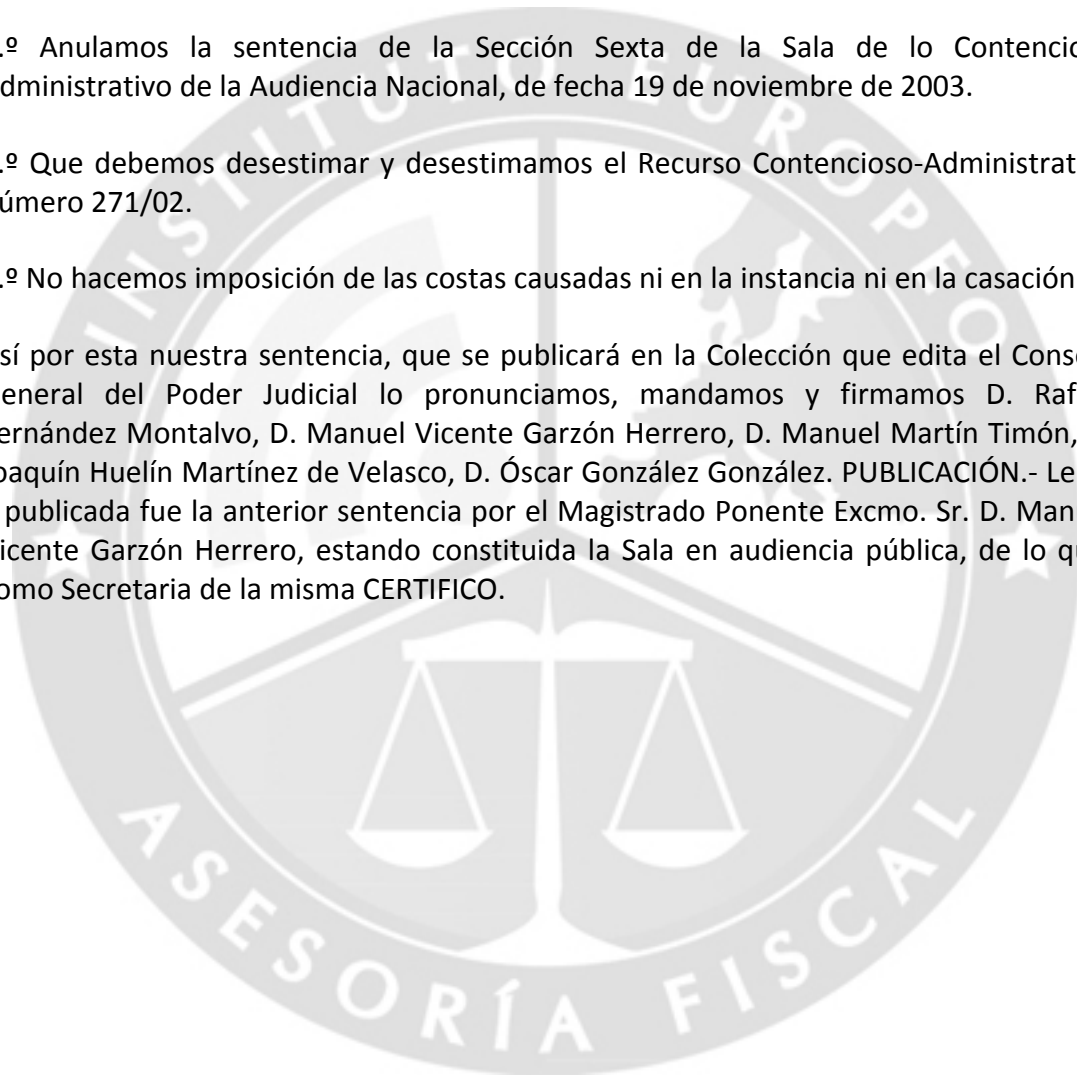
1.º Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por la Administración General del Estado.

2.º Anulamos la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 19 de noviembre de 2003.

3.º Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 271/02.

4.º No hacemos imposición de las costas causadas ni en la instancia ni en la casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo, D. Manuel Vicente Garzón Herrero, D. Manuel Martín Timón, D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco, D. Óscar González González. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.





...más Información y Recursos en nuestra web INEAF.ES

BIBLIOTECA INEAF

Biblioteca de Recursos

- Jurisprudencia.
- Lecturas de Interés.
- Modelos.
- Formularios.
- Guías Prácticas.
- Consultas.
- Casos Resueltos.

Biblioteca de Legislación

- Internacional.
- Unión Europea.
- Estatal.
- Autonómica.
- Provincial.
- Municipal.

Material Divulgativo

- Sistema Tributario Español.
 - IRPF.
 - IVA.
 - Impuesto sobre Sociedades.
 - ISD.
 - ITP y AJD.
 - Haciendas Locales.
 - Procedimientos Tributarios.
 - Otros Impuestos.
- Contabilidad.
- Mercantil.
- Laboral.

Tribuna de Opinión

- Actualidad Contable
- Actualidad Fiscal
- Actualidad Jurídica
- Actualidad Laboral
- Actualidad Mercantil
- Consejos
- Artículos de Opinión