

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR LA DECLARACIÓN RESUMEN ANUAL. ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DEL MODELO 390 EN EL IVA

LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA (*)

I. INTRODUCCIÓN

Recentemente el Tribunal Supremo en Autos de 9 de abril de 2018 (Rec.5962/2017) y 11 de abril de 2018 (Rec. n.º 6583/2017), ha admitido a trámite sendos recursos de casación al apreciar interés casacional en relación con la interrupción de la prescripción de las declaraciones resumen anual Modelo 390 y 190 respectivamente. En relación con el modelo 390 a ese primer ATS de 9 de abril le han seguido al menos otros dos ATS, de 18 de julio de 2018 y 10 de octubre de 2018

Ello nos brinda una nueva oportunidad para elaborar unas breves notas y repasar la evolución histórica de estas cuestiones y verter algunas consideraciones sobre el tema, anticipándose a lo que, indudablemente con mejor criterio, dictamine el Alto Tribunal. Además, apuntaremos las diferencias que existen entre la normativa foral y normativa de territorio común y sus posibles consecuencias.

Son reglas comunes a todas las ramas del ordenamiento jurídico, en relación con la prescripción extintiva así como de su interrupción, que la prescripción opera por la inacción y el trascurso de un determinado plazo de tiempo, así como que merece su aplicación con un criterio restrictivo al pugnar con el principio de justicia intrínseca - justicia tributaria en nuestro caso-, por basarse, en último término, en el principio de seguridad jurídica. Así, debe decaer en cuanto aparezca evidenciado el "animus conservandi" por parte del titular de la acción, aparición con la que ha de entenderse queda correlativamente interrumpido el "tempus prescriptio[n]is" (SSTS 17-12-1979, 12-7-1991, 2-11-2005)¹.

¹ Estas cuestiones fueron ya apuntadas en un trabajo anterior. IRASTORZA LETAMENDIA Luis Javier. Notas sobre la prescripción del derecho de la administración

(*) Licenciada en Derecho. Hacienda Foral de Gipuzkoa

También es común y unánime que la interrupción implica la amortización del tiempo pasado que se tiene por no transcurrido. A partir de la interrupción, hay que comenzar a computar el nuevo plazo para que se cumpla el tiempo de la prescripción SSTS 2- 3-2003 y 2-11-2005.

Por ello, pudiera parecer que, constituyendo la interrupción la negación misma de los presupuestos de la prescripción, y, siendo ésta, una institución que debe ser interpretada restrictivamente, la interrupción debe ser interpretada en sentido extensivo, pero esa no ha sido la posición jurisprudencial. La jurisprudencia ha entendido que la interrupción debe ser también entendida restrictivamente, por la inseguridad e incertidumbre que llevaría consigo la exigencia y virtualidad del derecho mismo (SSTS 2-5-1918, 10-10-1972 y 26-9-1997).

Todas las vicisitudes sobre esta cuestión, como el conocimiento del acreedor y/o del deudor, la virtualidad de la reclamación extrajudicial como acto interruptivo, las consecuencias de la desestimación, la inadmisión o la incompetencia, han tenido reflejo en la STS 29-2-2012 (Rec.1136/2009) en cuyos hechos y fundamentos jurídicos se hace un buen compendio de la doctrina jurisdiccional dictada hasta esa fecha.

II. REGULACIÓN NORMATIVA DEL MODELO 390

El modelo 390 en concreto tiene la peculiaridad de gozar de diferente naturaleza en la normativa foral respecto de la normativa del territorio común. Esa diferencia se sigue manteniendo puesto 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.

a determinar la deuda tributaria. Virtualidad interruptiva de actos disconformes al ordenamiento y de los recursos interpuestos frente a los mismos. La nueva regulación foral sobre dicha cuestión. Revista Zergak 33 1-2007. Pág 87 y ss.

Así, en Gipuzkoa el modelo 390 aprobado por la Orden Foral 1164/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392, 393, y el anexo común a los modelos 390, 392 y 393 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus formas, lugares y plazo de presentación² además de tener el carácter de declaración resumen anual tiene la consideración de ÚLTIMA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN del ejercicio, por lo que no debe cumplimentarse ninguna declaración-liquidación de IVA periódica, ya sea mensual o trimestral y ello, aunque el artículo 1 de la citada Orden Foral 1164/2012 no lo explicita claramente cuando establece³:

“Uno. Se aprueba el nuevo modelo 390 de declaración resumen anual, régimen general, del Impuesto sobre el Valor Añadido, adjuntándose a la presente Orden Foral como Anexo I.

Así mismo, se aprueba la configuración y descripción de los registros y de los diseños lógicos de los ficheros correspondientes al modelo 390 que se encuentran recogidos en el Anexo II que se adjunta a la presente Orden Foral.

Deberán presentar el modelo 390 todos aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que estén obligados a presentar, con una periodicidad mensual o trimestral, autoliquidación por el referido impuesto

² La Orden Foral fue modificada inicialmente por la Orden Foral 669/2014, de 17 de diciembre y ulteriormente por la Orden Foral 578/2018 de 22 de noviembre (BOG 30-11 y Corrección de errores 13-12)

³ Similar dicción tenían la Orden Foral 1108/2010, de 20 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392 y el anexo común a los modelos 390, 392 y 393 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus formas de presentación, la anterior Orden Foral 1091/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392 y el anexo común a los modelos 390 y 392 de declaración liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Orden Foral 157/1998, de 25 de febrero, por la que se aprueba el nuevo modelo 560 del Impuesto Especial sobre la Electricidad, así como la Orden Foral 1.395/2004, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 390 y el anexo común a los modelos 390 y 392, de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido por citar las más recientes.

mediante los modelos 300, 320 ó 330, sin perjuicio de la obligación, en su caso, de acompañar el referido anexo común a los modelos 390, 392 y 393 con la presentación del modelo 390.”

En las instrucciones del referido modelo 390 que figuran como Anexo de la citada Orden Foral 1164/2012 (se mantienen igual las referidas instrucciones en la reciente redacción otorgada por la Orden Foral 578/2018) se señala:

“La declaración-liquidación anual es una declaración tributaria establecida al amparo del artículo 167 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El impreso modelo 390 tiene además la consideración de ÚLTIMA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN del ejercicio, por lo que no debe cumplimentarse ninguna declaración-liquidación de IVA periódica, ya sea mensual o trimestral, utilizando los modelos 320, 330 y 300.”

Por su parte, en Bizkaia, de acuerdo con la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas 2198/2016, de 14 de diciembre⁴, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática deben presentarlo según se indica en su artículo 2.

–en concepto de autoliquidación final, los sujetos pasivos que estén obligados a

⁴ Anteriormente la ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2327/2015, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2384/2014, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2380/2013, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

presentar declaración exclusivamente en el régimen general, presentándose una única autoliquidación por parte del sujeto pasivo.

-en concepto de declaración resumen anual, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades y los inscritos en el Registro de Devolución Mensual.

En relación con el tema que nos concierne diremos que como autoliquidación final básicamente tiene la misma naturaleza que el modelo 390 de Gipuzkoa.

Respecto del territorio histórico de Alava nos encontramos con la Orden Foral 769/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 765/2013, de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido que goza, asimismo, de la misma naturaleza liquidatoria de los otros territorios forales⁵.

Por último, Navarra ha optado por otra denominación. Así el resumen anual es un Anexo a la última declaración del año (trimestral -F69- o mensual -F 66) que debe cumplimentarse en determinados casos⁶.

5 ORDEN FORAL 765/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL 824/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, de aprobación de los modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL 35/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de enero, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido

6 Únicamente debe cumplimentarse en aquellos casos en los que el sujeto pasivo tiene obligación de presentación por vía telemática, y son los siguientes:

- 1.^º Sociedades Anónimas o Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- 2.^º Que el importe neto de la cifra de negocios habida en el año inmediato anterior haya sido superior a 200.000 euros según el Plan General de Contabilidad.
- 3.^º Que hayan optado en el impuesto sobre el Valor Añadido por el régimen especial del criterio de caja.

Por su parte, en territorio común, siempre ha sido diferente el modelo 390 respecto del de normativa foral indicada puesto que nunca ha ostentado dicho modelo el carácter de declaración liquidación del último periodo del año, sino que siempre ha sido de forma constante un modelo informativo.

Ahora bien, dentro de ese carácter informativo vemos alguna importante diferencia, entre unos y otros modelos de dicho impreso aprobados a lo largo del tiempo –en concreto en las instrucciones de complementación del modelo-. En concreto la de mayor trascendencia la estableció, -tal y como se hace eco el Alto Tribunal en el reciente Auto de 9-4-2018-, la ORDEN de 27 de diciembre de 2000⁷ por la que se regulan el lugar, plazo y forma de presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 390 y 392 en pesetas y en euros y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. Es la exposición de motivos de la citada Orden la que hace mención a dicha diferencia cuando señala:

"Por otra parte, en la presente Orden, con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los sujetos pasivos

4.^º Que se encuentren inscritos en el Registro de Devolución Mensual de IVA.

5.^º Que sean sujetos pasivos de alguno de los Impuestos Especiales de Fabricación, excepto aquéllos que lo sean únicamente del Impuesto Especial sobre la Electricidad y no estén obligados a presentar la declaración-liquidación modelo 560.

6.^º Que sean Entidades Locales de Navarra u organismos públicos dependientes de ellas.

Las Entidades Colaboradoras de Navarra también deben efectuar las presentaciones de sus representados por vía telemática de forma obligatoria; ahora bien, sólo deben cumplimentar el Anexo Resumen Anual si su representado se encuentra en alguno de los supuestos de presentación telemática obligatoria.

7 Para ver las anteriores Órdenes ministeriales puede observarse la Orden de 28 de septiembre de 1995 por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual y el modelo 332 de declaración-liquidación del impuesto sobre el Valor Añadido. ORDEN de 27 de octubre de 1997 por la que se aprueban los modelos 390 y 392 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de este impuesto, se suprime la obligación de presentar, junto con la declaración-resumen anual, el ejemplar para el sobre anual de las declaraciones-liquidaciones periódicas."

El modelo que se encuentra hoy en vigor es el aprobado por la Orden EHA/3111/2009,⁸ de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (BOE, 20 de noviembre 2009).

El espíritu que impregna la configuración del modelo 390 que está hoy en día en vigor es evitar la obligación de presentación del mismo en la medida que no aporte información alguna tendente a incrementar los datos ya detentados y/o favorecer, en su caso, la práctica de liquidaciones administrativas pertinentes. Es ilustrativo lo indicado en la exposición de motivos de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, cuando señala:

"Con la finalidad de reducir las cargas administrativas que implica para determinados colectivos de sujetos pasivos la presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, cuando esta declaración no aporta mucha más información que la ya contenida en sus autoliquidaciones periódicas, se justifica la conveniencia de eliminar

⁸ Dicha Orden EHA/3111/2009, ha sufrido diferentes modificaciones por la Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre, Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, y finalmente por la Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre, motivadas por factores diversos (requisitos de presentación telemática, compensación del IVA importación, exoneración de personas que tributen exclusivamente por régimen simplificado o su actividad sea arrendamiento de inmuebles o tengan obligación de suministro inmediato de información, especificaciones como entregas de oro)

la obligación de presentar esta declaración-resumen anual para los colectivos integrados por sujetos pasivos con periodo de liquidación trimestral que tributando solamente en territorio común realicen actividades en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y/o cuya actividad consista en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Esta exoneración queda condicionada a la necesaria cumplimentación de casillas adicionales en la declaración correspondiente al último periodo de liquidación, de modo que si esta declaración no se presentase por haber comunicado en el ejercicio la baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberá presentarse en todo caso la declaración-resumen anual, modelo 390."

Las divergencias existentes en la naturaleza entre los diferentes modelos 390 de, por una parte, normativa foral y, por otra, de normativa común, no pasaron por alto para la Junta Arbitral del Concierto Económico cuando en su Resolución de la Junta Arbitral R 13/2013 (Exp. 29/2010) de 28 de junio de 2013 declaró que la Diputación Foral de Gipuzkoa no tiene competencia ni para requerir a una entidad, la presentación de los modelos 390 correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 ni para comprobar la proporción de tributación a las distintas Administraciones declaradas por dicha entidad, respecto del IVA de los ejercicios 2006 a 2009. Al respecto, la referida Junta Arbitral manifiesta:

"En realidad el modelo 390 de la Hacienda Foral no es una mera declaración resumen, es la declaración-liquidación anual del IVA, que sustituye a la autoliquidación del último periodo. Esta es una declaración tributaria establecida al amparo del art. 167 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la Normativa Fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. El modelo 390 tiene además la consideración de última declaración liquidación del ejercicio, por lo que

no debe cumplimentarse ninguna declaración liquidación de I.V.A. periódica, ya sea mensual o trimestral, utilizando otros modelos.

7. Frente a lo que se acaba de decir no puede esgrimirse con éxito que, con carácter subsidiario, si el contribuyente no regularizaba voluntariamente su situación tributaria lo que se pretendía con la presentación del modelo 390 era “una obtención de datos tendente a promover, en su caso, el correspondiente procedimiento para modificar el volumen de operaciones por el mismo declarado, siempre dentro del ámbito inspector y respetando, en todo caso (y esto es muy importante) las competencias de la Administración del Estado”. Para esta Junta Arbitral la actuación de la Diputación Foral de Gipuzkoa no ha seguido la senda normativamente diseñada, ha desconocido, en esta ocasión, las competencias que tiene, en ese caso, la Administración del Estado.”

III. LA PARADÓJICA EVOLUCIÓN EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISDICCIONAL

Comenzando con la doctrina jurisprudencial es obligado remarcar el hito que supuso la STS de 25-11-2009, por ser la primera vez que el Alto Tribunal se manifestó sobre dicha cuestión, reconociendo la virtualidad interruptiva de la prescripción del modelo 390 de todos los períodos –año completo- a los que afectaba la presentación del modelo 390. Esa sentencia resolvía un recurso interpuesto contra la SAN 19/11/2003 (Rec 271/02) en la que no habiéndose planteado esa cuestión, no se había obviamente posicionado la Sala de instancia sobre la misma.

Antes de esa célebre sentencia del Alto Tribunal de 25-11-2009, si bien es cierto que la doctrina mayoritaria era partidaria de considerar que la presentación del modelo 390 no interrumpía la prescripción discrepamos con MARTINEZ CARRASCO⁹ puesto que, a nuestro juicio, la misma no era tan unánime como el referido autor indica.

⁹ MARTINEZ CARRASCO PIGNATELLI. Jose Manuel. Quincena Fiscal num. 3/2017. Sección Editorial

Buen ejemplo de la posición mayoritaria o tradicional que considera que la presentación de dicho modelo no interrumpe la prescripción es la STSJ País Vasco de 24 de noviembre de 2008 o, con anterioridad, la RTEAF Bizkaia de 8 de mayo de 2003. En dicha Resolución el órgano económico administrativo no comparte la posición del órgano de aplicación de los tributos, el cual consideraba que, dada la posibilidad que otorga la Orden Foral 730/98, para que el sujeto pasivo pueda liquidar las cuotas devengadas durante todo el ejercicio en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación, la presentación de esta declaración-resumen anual interrumpe el cómputo del plazo de prescripción.

El TEAF de Bizkaia entiende que, pese a ser una actuación del sujeto pasivo que deriva, a su vez, de la obligación principal de liquidar y pagar la deuda tributaria, hay que distinguir esta declaración resumen-anual de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, así como sus efectos.

Concluye señalando que aunque la declaración-resumen supone una obligación formal para facilitar la gestión del IVA, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda, mientras que la declaración-liquidación periódica si lo es; por tanto la presentación de la primera no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Sin embargo ese mismo órgano económico administrativo en RTEAF Bizkaia 14.02.2006 ya matizó dicha doctrina para considerar el posible efecto interruptivo en función de si el contribuyente haya o no haya cumplido previamente con las obligaciones establecidas de presentar declaraciones liquidaciones periódicas de autoliquidación (trimestrales o mensuales)¹⁰.

¹⁰ Asimismo de la lectura de la STSJ País Vasco 794/2008 de 24 de noviembre se infiere que la RTEAF Bizkaia de 16 de marzo de 2007 (Reclamación 706/2006 y su acumulada 1268/2006) derivaba al menos ciertos efectos interruptivos a la presentación de la declaración última anual respecto de los períodos anteriormente autoliquidados.

Así, si el obligado tributario ha cumplido con dichas obligaciones, el modelo 390 es un mero reconocimiento -y ratificación legalmente establecida como obligatoria diríamos nosotros- de la obligación ya cumplida en plazo previamente. En cambio si ello no ha sido así, y con ocasión de la presentación del modelo 390 se está reconociendo y liquidando la deuda de otro trimestre anterior, al haber incorporado nuevos hechos imponibles correspondientes a otros períodos de liquidación, ya ha dejado de ser una mera declaración informativa del primer trimestre, ya que no se había declarado, y por ello, interrumpe la prescripción, por ser una actuación por parte del sujeto pasivo dirigida al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda con la Administración¹¹. En concreto señala:

CUARTO.- En el Impuesto sobre el Valor Añadido el periodo de liquidación es trimestral, lo que supone que las deudas se liquidan por trimestres vencidos, debiéndose ingresar las cuotas correspondientes en los plazos fijados por la normativa. Por tanto, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día que finalice el periodo de pago. No se espera a la declaración-liquidación final que se presenta en el mes de enero correspondiente a todas las operaciones realizadas durante el ejercicio, si no que cada liquidación es independiente, computándose los plazos para cada una de ellas y no de forma global. Con la declaración-liquidación final sólo se inicia el cómputo del plazo de prescripción para la liquidación correspondiente al último trimestre del año.

No obstante lo expuesto, el sujeto pasivo puede interrumpir la prescripción con cualquier actuación conducente al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda, y en el presente caso, se trata de analizar si se interrumpió el plazo de prescripción con la presentación, en 30 de enero de 2002, de la declaración liquidación resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001.

¹¹ En este mismo sentido, se pronunció también la RTEAR Cataluña de 21 de enero de 2010, desestimatoria de la reclamación nº 08/07644/2005, según la lectura de la STSJ Cataluña 5-6-2013 (Rec 586/2010).

A este respecto es preciso señalar que la declaración liquidación final no es meramente informativa como la vigente en el Estado, ya que, haciendo uso de las facultades concedidas por el Concierto Económico, el Territorio Histórico de Bizkaia aprobó por Orden Foral 1044/1993 de 21 de abril diversos modelos de declaración-liquidación a presentar en los distintos períodos de liquidación exceptuando la que corresponde al último periodo del año natural; y por Orden Foral 2657/1993, de 8 de octubre, los modelos de declaración-liquidación final (390 y 391) en la que, además de declarar lo correspondiente al último periodo del año, se incorporan todos los datos ya declarados y liquidados a través de los modelos anteriormente citados correspondientes al resto de los períodos del ejercicio, por ello, si un contribuyente cumple con las obligaciones señaladas de presentar declaraciones liquidaciones trimestrales, con el modelo 390 de declaración-liquidación final sólo se está reconociendo y liquidando el importe correspondiente al último trimestre del año, ya que los otros trimestres ya se habrían reconocido y liquidado en sus plazos correspondientes, sin embargo, en el caso que nos ocupa, el sujeto pasivo no presentó la declaración liquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2001, aunque sí presentó declaración liquidación del segundo trimestre del ejercicio, en 26 de julio de 2001, por tanto, se debe considerar la declaración-liquidación final una actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda que se hubiera generado en el primer trimestre, pues se está reconociendo y liquidando la deuda del primer trimestre, al haber incorporado nuevos hechos imponibles correspondientes a otros períodos de liquidación, y ha dejado de ser una declaración informativa del primer trimestre, ya que no se había declarado, y por ello, interrumpe la prescripción, por ser una actuación por parte del sujeto pasivo dirigida al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda con la Administración, siendo, por último, preciso rechazar la afirmación de la actora respecto a que con la desaparición del sujeto pasivo desaparecieron también sus obligaciones tributarias, ya que según establece el artículo 89

apartado 3 de la citada Norma Foral General Tributaria "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisible las sanciones", concluyéndose por todo lo expuesto, que no habiéndose producido la prescripción invocada por la actora, la liquidación impugnada es ajustada a derecho."

Por otra parte, en lo que a la doctrina jurisdiccional se refiere, vemos que ya la SAN 23/06/2008 en el recurso 783/2006 interpuesto contra la Resolución del TEAC de 12 de julio de 2006 (RG-3568-05) la cual – al menos parece deducirse de la sentencia- también había analizado siquiera tangencialmente el tema de la prescripción,-señaló al respecto:

"QUINTO: En relación a la prescripción alegada del derecho a liquidar del IVA de 1998, al que en este caso sí es de aplicación el plazo de cuatro años, sin embargo, también la pretensión de la actora se ha de desestimar. La liquidación de este impuesto se produce en el año 2000, pero en el año 1999, como arriba ya se expuso, en ese acta de liquidación se reconoció por el contribuyente que el incremento en la base imponible de la cantidad de 53.862.069 ptas lo fue como mayor volumen de operaciones no declaradas en dicha base pero sí declaradas en la casilla 99 de la declaración resumen anual de IVA modelo 390, que acompaña a la declaración liquidación del cuarto trimestre, presentados ambos documentos el 01-02-1999. Esta declaración de la interesada efectuada en 1999 produce, contrariamente a lo aducido por la recurrente, la interrupción de la prescripción de dicho derecho de la Administración, de acuerdo con lo previsto en el artículo 66.1.C) de la Ley General Tributaria 303/1963(sic), de 28 de diciembre.

Hecho este inciso, y tal y como hemos anticipado la STS 25-11-2009, resultó determinante al ser la primera vez que el Alto Tribunal se enfrentó a la referida cuestión explicitando:

"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 6º: "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: ... 6º.- 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."

La línea fijada con dicha sentencia fue desde el principio abrazada, entre otros, por el TSJ País Vasco en su sentencia 652/2010 de 30 de septiembre. Asimismo, la doctrina del Alto Tribunal era reiterada, entre otras, por las SSTS 23 de junio de 2010 (Recurso 2845/2005), 17 de febrero de 2011 (Recurso 4688/2006) y 19 de mayo de 2011 (Recurso 5687/2008), si bien en algunas de ellas se dejaba confuso y entremezclado el concepto de interrupción de la prescripción, con el dies a quo o día inicial del cómputo de plazo de prescripción, confusión que ha sido arrastrada por cierta doctrina jurisdiccional y que no ha pasado desapercibida por la doctrina científica¹².

En concreto la STS 17 de febrero de 2011 (Recurso 4688/2006) señaló:

"Pero como se trata, insistimos, del ejercicio 1998 y la liquidación se notificó el 18 de octubre de 2002, ocurre que en esta última fecha no había transcurrido el plazo de cuatro años, contado desde que finalizó el plazo de la presentación

12 VVAA. LOPEZ LOPEZ Hugo y otros autores La recaudación tributaria. Monografías. Practicum Fiscal. Editorial Aranzadi, Enero de 2015. (BIB 2015/64) señala " Las Sentencias del TS no son demasiado claras en un aspecto concreto: por un lado, hablan de los efectos interruptivos de la prescripción que derivan de la declaración-resumen anual (esto tendría que significar que la prescripción ya está corriendo cuando se presenta la declaración anual y con ella se interrumpiría), pero acaban concluyendo que la prescripción se debe computar desde la fecha de la finalización del plazo para presentar la declaración anual, lo que podría interpretarse no como un caso de interrupción de la prescripción, sino como la regla a seguir en el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

de la declaración-resumen anual de aquél ejercicio, dado el efecto interruptivo de la misma según la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 983/04), que ha de aplicarse en función del principio de unidad de doctrina, al igual que se hizo en la Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso de casación 2845/2005)."

Finalmente, la STS 24 de mayo de 2013 (Rec. 4281/2010), que abordó dicha cuestión en su fundamento jurídico tercero, si bien como óbiter dicta, pero analizando ya una cuestión relativa al ejercicio 2003, esto es, estando ya en vigor la Ley 58/2003, manifiesta:

"En tercer lugar, porque las declaraciones anuales interrumpirían la prescripción respecto del ejercicio a que se refieren, lo que no ocurre con la del ejercicio 2003, que es el regularizado, pues presentada en 31 de enero de 2004, la fecha de notificación del acuerdo de liquidación también estaría fuera del plazo de tres años de prescripción pues lo fue el 27 de febrero de 2007."

Adoptaron esa línea interruptiva la STSJ Andalucía (Sede en Sevilla) de 15 de junio de 2012 (Rec. 556/2009) así como la STSJ Galicia 635/2012 de 22 de octubre, la STSJ Cataluña 5-6-2013 (Rec 586/2010) y la STSJ Asturias 9 de julio de 2013 (Rec 1140/2011) o más recientemente la STSJ Madrid de 28 de Abril de 2016 (Rec 218/14).

Por su parte, merece atención la STSJ Andalucía-Granada de 30 de enero 2012 (Rec 1997/2005), que, a nuestro juicio, de modo erróneo, y deudora de la confusa redacción comentada de las Sentencias del Tribunal Supremo confundió la interrupción de la prescripción con el dies a quo o fecha inicial del cómputo del plazo de prescripción que, según dispone la normativa reguladora vigente, acontece el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración o autoliquidación, posponiendo este dies a quo como si la declaración resumen se conformara, no como interrupción, sino como fecha de presentación de la propia declaración.

"Una primera matización hay que hacer al razonamiento de la demanda, siguiendo para ello la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en sentencias de 25 de noviembre de 2009 (RJ 2010\1824) y 23 de julio de 2010 (RJ 2010\5861), en el sentido de que el plazo de prescripción tributaria en el IVA se entiende iniciado no con ocasión del vencimiento de cada uno de los plazos de declaración trimestral correspondientes a cada año natural, sino que tiene lugar el 30 de enero del año siguiente con la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre porque, sostiene el Tribunal Supremo, que con ella se presenta la declaración resumen-anual de operaciones de todo el año a la que atribuye un contenido interruptivo del plazo de prescripción, por lo que en el caso enjuiciado ahora, el "dies a quo" o inicial del cómputo de la prescripción hay que situarlo a 30 de enero de 1999."

En este mismo sentido, parece pronunciarse la STS Madrid de 30 de Noviembre de 2016 (Rec nº 167/2015) cuando señala:

"Así, puesto que la liquidación aquí recurrida fue notificada al obligado tributario el día 7 de septiembre de 2012, es indiscutible que en esa fecha no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para determinar la deuda correspondiente al ejercicio 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido, a contar desde que finalizó el plazo establecido en el art. 71.4 del Real Decreto 1624/1992 para presentar la oportuna declaración, teniendo en cuenta que la declaración/ resumen anual del ejercicio 2008 debe ser tenida en cuenta a efectos del inicio cómputo de los cuatro años de prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria, con lo que no puede entenderse que hubieran prescrito los dos primeros trimestres de 2008, tal como se pretende en la demanda."

Y es que debe recordarse que ambas resoluciones jurisdiccionales, así como alguna de las Sentencias del Alto Tribunal que han provocado dicha duda, fueron dictadas con posterioridad a la tantas veces comentada RTEAC 29-6-2010 que dio lugar a la RTEAC de 24-

11-2010 (RG 1/2010 de Unificación de doctrina) relativa a la necesidad de que la liquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido sea trimestral o mensual, pero no anual. Esta cuestión no ha sido discutida por la doctrina jurisdiccional por lo que debe entenderse que cuando el Alto Tribunal habla del dies a quo inicial, lo hace entendiendo que con la interrupción del plazo de prescripción y la amortización del tiempo hasta ese momento transcurrido y el reinicio de un nuevo periodo completo del plazo de prescripción nace obviamente un nuevo dies a quo o día inicial de ese nuevo plazo reiniciado.

Y ello nos sirve para adentrarnos en el examen de lo manifestado por la doctrina administrativa del territorio común en la cuestión examinada, resultando necesario diferenciar, por una parte, la posición de la Dirección General de Tributos y, por otra, la posición del Tribunal Económico Administrativo Central.

La Dirección General de Tributos también se ha posicionado a favor de la virtualidad interruptiva del modelo 390 incluso en la modalidad establecida con posterioridad a la Orden Ministerial del año 2000 (sin incorporar o adjuntar las declaraciones periódicas presentadas). Así, en su resolución a la consulta vinculante V0847/2015 de 17 de marzo, vigente la Ley 58/2003 General Tributaria, con cita en el artículo 71 del Reglamento del IVA y haciéndose eco de la STS 25-11-2009 toma partido por la interrupción de la prescripción del modelo 390 y señala:

"7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, deberán efectuar igualmente la presentación de la declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos en el párrafo anterior.

(...).".

2.- El artículo 66.a) de la Ley General Tributaria preceptúa:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...).".

El plazo de prescripción en el Impuesto sobre el Valor Añadido se inicia, conforme al artículo 67 de la Ley General Tributaria, "desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación", para el caso del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Lo señalado será sin perjuicio de la interrupción de la prescripción regulada en el artículo 68 de la Ley General Tributaria. En concreto, el apartado 1.c) de dicho artículo establece la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: "Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria". En esta línea, se recuerda que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo plasmada en la sentencia de 25 de octubre de 2009 (Rec. 983/04), la presentación del modelo 390 Resumen-Anual de IVA, interrumpe la prescripción."

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido una postura absolutamente distinta.

Ya la RTEAC¹³ 8-3-2011 (RG 1721-2009), sin

13 En otro orden de cosas no debemos olvidar la célebre RTEAC 29-6-2010 que dio lugar a la RTEAC de 24-11-2010 (RG 1/2010 de unificación de doctrina) relativa a la necesidad de que la liquidación sea trimestral o mensual pero no anual.

hacer mención alguna a la STS 25-11-2009, mantuvo su criterio tradicional manifestado en la RTEAC de 22-10-1999 partidario de considerar que la presentación de dicho modelo no es un acto interruptivo de la prescripción. El Tribunal Económico Administrativo indica que el interesado invoca el criterio sostenido en la RTEAC 22/10/1999 (RG 6008/1997), así como la del Tribunal Económico – Administrativo Foral del País Vasco, (sic) de 8/5/2006¹⁴. Efectivamente, en la primera de dichas resoluciones el TEAC mantiene en el fundamento de derecho segundo lo siguiente:

"SEGUNDO: En cuanto a la primera cuestión planteada, la entidad recurrente ya alegó ante el Inspector-Jefe la prescripción de parte de los períodos objeto de las actuaciones de comprobación e investigación al haberse iniciado éstas el 17 de mayo de 1995. El análisis de esta cuestión requiere tener en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción de cinco años establecido en el artículo 64 de la LGT, en la redacción vigente en esa fecha, se inicia desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, que en el caso concreto analizado es el día 20 de cada mes, al estar obligado el sujeto pasivo a presentar declaraciones-liquidaciones con periodicidad mensual. La Inspección considera que la presentación de la declaración-resumen anual interrumpe el cómputo de este plazo. No obstante, pese a ser una actuación del sujeto pasivo que deriva, a su vez, de la obligación principal de liquidar y pagar la deuda tributaria, hay que distinguir esta declaración resumen anual de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, así como sus efectos. En este sentido, no pueden equipararse ambas declaraciones, pues mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica 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

14 Es curiosa la cita al TEAF del País Vasco, que probablemente se refiera a la TEAF Bizkaia de 8-5-2003.

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. Procede, por tanto, estimar la alegación de la entidad recurrente y declarar que el 17 de mayo de 1995 ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a los meses de enero, febrero y marzo de 1990."

Más recientemente, la RTEAC de 22 de septiembre de 2016¹⁵, ha tenido mucha más repercusión porque no sólo ha mantenido ese criterio, sino que lo ha hecho tras analizar y examinar minuciosamente las diferentes sentencias del Alto Tribunal. No obstante, razona que tiene motivo para discrepar, por considerar que algunos factores o circunstancias han variado desde entonces. Ulteriormente la RTEAC 24-5-2017 (RG 00/07260/2013) ha reiterado el criterio y entiende que no pueden equipararse las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la declaración informativa-resumen anual, pues mientras que 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. De esta forma, 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. De acuerdo con este criterio, cada período de declaración prescribiría por el transcurso de cuatro años desde la finalización

15 La RTEAC fue objeto de profuso comentario y recibió el beneplácito de la doctrina científica, tal y como manifestó Martínez-Carrasco Pignatelli. Op. citada Quincena Fiscal núm. 3/2017.

del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

En definitiva, la declaración contenida en el modelo 390 no interrumpe la prescripción porque no es tendente a liquidar la deuda tributaria, es una obligación para facilitar la gestión y no es como las declaraciones-liquidaciones periódicas que son obligaciones formales necesarias para el pago de la deuda.

Y esa conclusión la mantiene, tal y como hemos indicado, tras hacer un estudio de la doctrina del Alto Tribunal manifestado en las STS. 25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010 (Rec. 2845/2005) y 17 de febrero de 2011 (Rec. 4688/2006) e incluso de la STS de 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010) relativa al ejercicio 2003, pero entiende que, en este último caso, la referencia a la doctrina es tangencial como obiter dicta porque en cualquier caso en el supuesto examinado había operado la prescripción.

La evolución de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa ha sido distinta. Inicialmente, tras la STS de 25 de noviembre de 2009, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa mantuvo durante esos años una postura contraria a la mantenida por el Alto Tribunal. En concreto, en las RTEAF 29.613 de 25/11/2010, RTEAF 29.983 de 16-6-11¹⁶. En concreto en la RTEAF 29.983 de 16-6-11, cita expresamente la STS de 25 de noviembre de 2009 pero adopta un criterio distinto:

"En cuanto a la existencia de posibles actuaciones que pudieran haber interrumpido el plazo de prescripción relativo a dichos trimestres, el Servicio de Gestión, dados los términos en que se ha manifestado en el Acuerdo objeto de la primera de las reclamaciones que nos ocupan, parece defender que el requerimiento notificado el 30 de diciembre de 2009, en el que se solicitaba la presentación de la declaración-liquidación anual, modelo 390, del Impuesto sobre el Valor

16 Del mismo modo se pronunció en la RTEAF nº 30.707 de 19-12-12, si bien en relación a la interrupción por un requerimiento relativo al modelo 347.

Añadido correspondiente al ejercicio 2005, interrumpió el plazo de prescripción en lo que se refiere a la totalidad de dicho ejercicio, y se refiere a una sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de noviembre de 2009.

Pues bien, debe tenerse en cuenta que, cualquiera que sea la interpretación que pueda darse al criterio recogido en dicha sentencia, que se refiere al carácter de lo que denomina "declaración-resumen anual" y que tiene en cuenta un procedimiento de gestión en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido distinto del que resulta de la normativa aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo cierto es que cuando, en fecha 30 de diciembre de 2009, se notifica el referido requerimiento se encontraba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria relativa a los tres primeros trimestres del ejercicio 2005, luego en ningún caso dicha actuación puede suponer la interrupción de un plazo de prescripción que ya se encontraba vencido"

Sin embargo, sin explicitar claramente los motivos del cambio en su doctrina, desde 2015 el Órgano Económico Administrativo de Gipuzkoa modifica su doctrina, tal y como se puede verificar de la lectura de la Resolución del TEAF de 18 de mayo de 2017 (resolución nº 33481) remitiéndose a la RTEAF de 13 de mayo de 2015.

Así, el fundamento jurídico cuarto de la RTEAF Gipuzkoa de 18 de mayo de 2017 dispone:

"Ahora bien, tal como señalamos en la resolución número 32086, de fecha 13 de mayo de 2015, debe tenerse en cuenta en cuanto a este aspecto la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida, entre otras, en las sentencias de fechas 25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010 y 17 de febrero de 2011, relativa a los efectos interruptivos de la prescripción derivados de la presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido. Decíamos en dicha resolución lo siguiente:

«Los argumentos del Tribunal Supremo sobre dicha cuestión se recogieron en el fundamento

de derecho cuarto de la primera de las sentencias citadas, que tiene el siguiente contenido:

"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 6º: "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: ... 6º.- 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 trimestrales) 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 LGT. 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 ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año".

Por ello, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia se determina lo siguiente: "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".

Por su parte, en la sentencia de 23 de junio de 2010 se señaló que «Es evidente que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de dar por reproducidos nuestros razonamientos de la sentencia de 25 de noviembre de 2009 por los que se declara la no prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 1995".

Asimismo, en la sentencia de 17 de febrero de 2011 se señaló lo siguiente: "En efecto, la consecuencia del incumplimiento del plazo de actuaciones inspectoras previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, es la de "que no se considere interrumpida la prescripción a consecuencia de tales actuaciones" (no la de caducidad, según se ha declarado, entre otras, en la Sentencia de 27 de diciembre de 2010, dictada en el recurso de casación número 86/2007). Pero como se trata, insistimos, del ejercicio 1998 y la liquidación se notificó el 18 de octubre de 2002, ocurre que en esta última

fecha no había transcurrido el plazo de cuatro años, contado desde que finalizó el plazo de la presentación de la declaración-resumen anual de aquél ejercicio, dado el efecto interruptivo de la misma según la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 983/04), que ha de aplicarse en función del principio de unidad de doctrina, al igual que se hizo en la Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso de casación 2845/2005)».

Por lo tanto, atendiendo a dicho criterio, debemos concluir que en el momento en que se notifica al reclamante el referido requerimiento de documentación, en fecha 20 de mayo de 2013, no se encontraba prescrito tampoco el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en lo que se refiere al primer trimestre del ejercicio 2009, al haberse interrumpido la prescripción como consecuencia de la presentación de la declaración-liquidación anual del ejercicio 2009.

Por consiguiente, resulta que en el momento de notificarse al reclamante, en fecha 29 de junio de 2015, el Acuerdo por el que se procede a practicar las liquidaciones que nos ocupan, no se encontraba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010."

Respecto a Navarra vemos que la RTEAF Navarra de 27 de enero de 2016 analiza la virtualidad interruptiva del modelo 193 de retenciones, y se remite a la doctrina del TS relativa al modelo 390 contenida en la STS 25-11-2009, así como a la STSJ País Vasco de 22 de enero de 2015, por versar ésta sobre tal característica del modelo meramente informativo 196 correspondiente también a retenciones del IRPF. Por tanto, parece que el órgano económico administrativo navarro se posiciona en favor de la virtualidad interruptiva de las declaraciones resumen anual (incluyendo del modelo 390).

En esa resolución del caso analizado, el Tribunal Económico Administrativo Foral Navarro

procede a la estimación del recurso planteado, atendiendo a la fecha o dies a quo inicial de la liquidación de intereses de demora y precisamente a la omisión y falta de presentación de modelo 193, remarcando la inexistencia de actuación alguna del obligado tributario susceptible de interrumpir la prescripción. Nos detendremos más en el análisis de esta resolución en el capítulo dedicado a estas declaraciones resúmenes anuales.

En cualquier caso es claro su posicionamiento a favor de la virtualidad interruptiva de las declaraciones informativas correspondiente a declaraciones resúmenes anuales contenidos en modelos específicos de conceptos impositivos concretos.

Por último, y respecto de Álava, resulta interesante la Resolución del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 14 de diciembre de 2012 donde se plantea la eficacia de un requerimiento de presentación del modelo 390 cuando no habiendo prescrito éste, han prescrito a esa fecha del requerimiento algunos períodos impositivos de ese año o ejercicio. El organismo jurídico con basamento en la STSJ País Vasco 794/2008, de 24 de noviembre (Rec 920/2007) mantiene la imposibilidad de resucitar los plazos de los períodos ya fijados a la fecha de efectuar el requerimiento.

Sin embargo, la doctrina jurisdiccional ha hecho caso omiso de la doctrina administrativa del TEAC y ha mantenido el criterio pacífico del Tribunal Supremo. Así encontramos, la STSJ Madrid 13-9-2017 (Rec. 36/2016) -que ha sido la que ha motivado el ATS 9-4-2018- o incluso más recientemente la STSJ Andalucía -Málaga 29/01/2018 (Rec 680/2016) -que ha sido objeto de recurso de casación en virtud de ATS 18-7-2018- cuando indica:

QUINTO.- Sobre la alegada prescripción de los tres primeros trimestres del ejercicio 2009, la cuestión a determinar es si la presentación de la declaración resumen anual del IVA tiene o no efectos interruptivos de la prescripción. Sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal

Supremo, afirmando que dicha declaración-resumen anual si tiene efectos interruptivos de la prescripción. Así, en la sentencia de la Sala III de 25 de Noviembre de 2009 (recurso 983/2004), fundamento jurídico cuarto, se afirma lo siguiente: “ Una primera aproximación 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 trimestrales) serían contradictorias, y por lo 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 LGT 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 ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año”. La STS de 23 de Junio de 2010 ((recurso 2845/2005) reitera el mismo criterio, afirmando: “ es evidente que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de dar por reproducidos nuestros razonamientos de la sentencia de 25 de noviembre de 2009 “. Las SSTS de 19 de mayo de 2011 (recurso 5687/2008) y 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010), reiteran también el mismo criterio. Dice la primera: “ El sujeto pasivo ejercitó el derecho a la devolución del exceso de IVA soportado, con fecha 30 de enero de 2001, cuando presentó su resumen anual, modelo 392, del ejercicio 2000, en el que

consignaba el importe a devolver, que quedó materializado el 6 de abril de 2001. Por lo tanto, hay que considerar aquella fecha como "dies a quo". Repite la segunda que "las declaraciones anuales interrumpirían la prescripción respecto del ejercicio a que se refieren".

En consecuencia, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en las anteriores sentencias, ha de considerarse que la declaración-resumen anual tiene efectos interruptivos de la prescripción, por lo que no puede apreciarse la prescripción alegada por el recurrente, dado que, como dice el órgano gestor al dictar la resolución que aprueba la liquidación " , aunque en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras el 16 de enero de 2014 habían transcurrido más de cuatro años desde el final del plazo de presentación de las autoliquidaciones de IVA correspondientes a los tres primeros períodos del ejercicio 2009 (que se había producido respectivamente el 20 de abril, 20 de julio y 20 de octubre de 2009), el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria respecto a dichos períodos no había prescrito al haberse producido el 18 de enero de 2010 un hecho interruptivo de la prescripción, la presentación por parte del obligado tributario de la declaración resumen-anual modelo 390 correspondiente al ejercicio 2009, comenzando de nuevo, a partir de dicha fecha, el cómputo del plazo de prescripción respecto a dicho concepto y períodos".

Incluso con posterioridad al ATS de 9-4-2018 los Tribunales Superiores de Justicia siguen postulando por el criterio interruptivo de prescripción iniciado con la STS 25-11-2009 tal y como puede apreciarse en la STSJ Comunidad Valenciana 20/07/2018 (Rec. 238/2015) cuando ha manifestado:

"Cuatro años desde la declaración resumen anual, modelo 390. La presentación de la misma tendría efectos interruptivos de la prescripción, pues tal y como ha señalado el Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de noviembre de 2009, recurso 983/2004, la declaración resumen-anual, implica una ratificación de las liquidaciones

efectuadas durante el año, lo que le imputa a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio, por lo que en cualquier caso, el plazo interruptivo no comenzó a transcurrir el 20 de julio de 2007, sino el 31 de enero de 2008, no habiendo prescrito el derecho a la deducción en el 3T de 2011, criterio sostenido por el TSJ en sentencia 4131/2014."

IV. LOS AUTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO ADMITIENDO EL RECURSO DE CASACIÓN POR APRECIAR INTERÉS CASACIONAL

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente varios Autos admitiendo recurso de casación por concurrir interés casacional sobre esta cuestión. El ATS 9/4/2018 (Rec 5962/2017) fue el primero en dictarse y es el que más desarrolla y expone los motivos que aconsejan la admisión del recurso por apreciar interés casacional. En dicho Auto se hace referencia a las SSTS de 25 de noviembre de 2009 (Rec. 983/2004), 3 de junio de 2010 (Rec 2845/2005), 19 de mayo de 2011 (Rec 5687/2008), 17 de febrero de 2011 (Rec. 4688/2006) o la más reciente de 24 de mayo de 2013 (Rec. 4281/2010). A él le han seguido su estela el ATS 18/7/2018 (Rec 3378/2018) contra la STSJ Andalucía Málaga de 18 de enero de 2018 y el ATS 10/10/2018 (Rec 3578/2018), contra la STSJ Cataluña de 16 de marzo de 2018, todos ellos por el modelo 390. Por otra parte, también se ha dictado el ATS de 11 de abril de 2018 en relación al modelo 190 de retenciones del IRPF.

Los motivos grosso modo para considerar el interés casacional y admitir la casación son los argumentos esgrimidos por el recurrente a saber:

-El primero, la diferente redacción del precepto dedicado a la interrupción de la prescripción en la Ley General Tributaria de 1963 (actuación encaminada al pago o liquidación) y Ley 58/2003 (actuación encaminada a la liquidación o autoliquidación).

-La definición legal en la nueva Ley 58/2003 General Tributaria de los conceptos

declaración, comunicación, liquidación y autoliquidación. Mantiene que el modelo 190 no es una autoliquidación sino una declaración recapitulativa.

–En tercer lugar, argumenta que las autoliquidaciones presentadas con carácter mensual o trimestral no deben acompañarse de la declaración resumen anual del IVA desde que entró en vigor la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de diciembre de 2000. No hay pues ahora la presumida ratificación a que alude la STS 25-11-2009.

–Por último la doctrina sostenida por el Tribunal Económico Administrativo Central en sus resoluciones anteriormente citadas en las que inciden en que mientras que 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 IVA, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación. De esta forma, al no ser una actuación 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.

Vamos a intentar realizar una somera valoración de los citados argumentos.

En cuanto a la regulación de los plazos de prescripción cabe señalar que la Ley 230/1963 establecía en el artículo 64 los plazos de prescripción, mientras que en el artículo 66 regulaba la interrupción de la prescripción. Por su parte, actualmente esa regulación la efectúan los artículos 66 y 68 de la Ley 58/2003 (65 y 67 de la Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa) respectivamente.

Entendemos que la diferencia en la redacción en los preceptos que apunta el Tribunal Supremo en dicho Auto no era la plasmación de una nueva voluntad reguladora de dicha institución, ni un cambio deseado, ni obedece a una pretendida diferente regulación de la materia, sino solo es debida a una precisión técnica obligada a la vista de la jurisprudencia dictada en esos años. Y es que, por una parte, es normal que en la Ley de 2003 se incluyese el término (que estaba ya plenamente acuñado y aceptado jurisprudencial y doctrinalmente) de autoliquidación (que no existía en la Ley General Tributaria de 1963). Por otra parte, en la Ley de 1963 la regulación de la interrupción de la prescripción era conjunta y así, el artículo 66 indicaba *“Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo sesenta y cuatro se interrumpen”* -siendo a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y c) La acción para imponer sanciones tributarias.-

Era obvio entonces que se indicara en relación con las actuaciones interruptivas del obligado tributario: *“c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda”*, porque se englobaban todos los diferentes derechos. La doctrina jurisprudencial obligó a discernir entre unos y otros derechos, y a compartimentar los actos que interrumpían unos y otros, desligando el derecho a determinar la deuda tributaria del derecho a cobrar o recaudar la misma, precisando que los actos de interrupción de éstos no interrumpen aquél, por lo que la regulación se limitó a adecuarse a la doctrina constante del Alto Tribunal que había ido destilando sobre la prescripción y la interrupción de la prescripción en la regulación que de las mismas se llevaba a cabo en la Ley General Tributaria.

Tampoco creemos que tenga peso suficiente para motivar un cambio de doctrina a efectos de la interrupción de la prescripción del modelo de declaración de resumen mensual la introducción de definiciones conceptuales

como el témino de la autoliquidación. Es cierto que se han plasmado y definido en derecho positivo los conceptos que ya estaban perfilados jurisprudencialmente pero ello no altera en nada ni la naturaleza jurídica ni el concepto o sentido de la declaración tributaria informativa de resumen anual. Con anterioridad ya hemos visto que la doctrina jurisdiccional ya ha abordado en alguna ocasión esta cuestión. En concreto la STSJ País Vasco de 1-3-2010 (Rec.1.277/2007) en la que se dice:

"En síntesis, la cuestión que se le plantea a la Sala es resolver sobre la conformidad a derecho o no de la liquidación practicada en relación a las retenciones de capital mobiliario, por la diferencia entre el modelo 126 - declaración de ingresos a cuenta mensuales- y el 196 -resumen anual de tales declaraciones-, toda vez que en el modelo 196 figuran unas cantidades superiores respecto del modelo 126, con lo cual la Administración concluye que esa diferencia no se ha ingresado. La resolución del recurso pasa por calificar

"La resolución del recurso pasa por calificar el modelo 196 presentado, como auténtica autoliquidación tributaria, es decir, que lejos de estar ante un documento meramente informativo, nos encontramos con una declaración del obligado tributario, por la que se comunica a la Administración los datos necesarios para la liquidación tributaria anual, cuantificándose la deuda tributaria, y el importe a ingresar; la consecuencia necesaria de su presentación, es la realización del ingreso correspondiente."

Respecto la tercera cuestión, es cierto que actualmente las autoliquidaciones presentadas con carácter mensual o trimestral no deben acompañarse de la declaración resumen anual del IVA. Por ello, puede admitirse que el principal argumento del Tribunal Supremo, contenido en la recitada sentencia de 25 de noviembre de 2009, ha perdido virtualidad, cuando en la referida resolución se indicaba: «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 o 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 LGT confiere carácter interruptivo».

Ahora bien, llegados a este punto debemos reparar en las consecuencias de las posibles incongruencias entre los modelos presentados con carácter de autoliquidación y el modelo de declaración informativa, e incluso cuestionarse el sentido de la presentación de la declaración informativa. Más adelante desarrollaremos esta cuestión, pero no cabe dudar que, en caso de divergencia, el obligado tributario la aprovechará en su beneficio e indicará que la misma ha sido puesta de manifiesto voluntaria y espontáneamente por él mismo, a efectos, de intentar acogerse por ejemplo a los beneficios que dicha incongruencia le puede irrogar, al menos, de atenuar la graduación de la sanción que se le pudiera imponer.

Como cuarto y último motivo y unido al tercer motivo es la fundamentada doctrina que ha elaborado al respecto el Tribunal Económico Administrativo Central que, asimismo, alude a dicha diferente naturaleza de las declaraciones informativas y autoliquidaciones tributarias.

Vamos a intentar hacer unas reflexiones al respecto.

Como inciso previo, -que no se ha cuestionado hasta ahora- y se nos plantea es si el mero cumplimiento de una obligación tributaria legalmente establecida puede tener la

consideración de acto o actuación del obligado tributario susceptible de interrumpir el plazo de prescripción, es decir si ello supone una ruptura en el plazo que la normativa tributaria establece como plazo suficiente para que se imponga el principio de seguridad jurídica por ausencia de actuación de ambos sujetos de la relación jurídico tributaria.

Y es que cuando la normativa señala que son actos interruptivos de la prescripción "cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a" no parece que se esté refiriendo al mero y preceptivo cumplimiento de la obligación de presentación en plazo de declaraciones resumen anual. La verdad es que no parece que esa presentación cumpla con esos parámetros.

Ahora bien, con independencia de que el legislador tuviera en mente dicha actuación como válida para interrumpir la prescripción, es indudable que esa presentación de la declaración puede cumplir los requisitos y tener esos efectos. Lo cierto es que sin plantearse el sentido de exigir dichas declaraciones resumen, (además de su efectividad para llevar a cabo los cruces de datos e información que la Administración considere oportuno) es evidente que con dicha presentación se le abre de facto al contribuyente la posibilidad de ratificar o de rectificar lo presentado y autoliquidado con anterioridad.

En el supuesto de rectificar, esto es, en caso de existencia de divergencia entre las declaraciones periódicas presentadas y lo declarado en el resumen anual cabe indicar que cuando por medio de la declaración informativa se incrementa la cuantía de la deuda reconocida, si bien no se está procediendo a autoliquidar, si que se está poniendo en conocimiento de la Administración Tributaria dicha diferencia por lo que se abre y habilita la posibilidad a la misma para que lleve a cabo las comprobaciones oportunas a efectos de determinar mediante liquidación la correcta deuda tributaria derivada de los nuevos datos declarados. Por tanto, a nuestro juicio no cabe desconocer la virtualidad

interruptiva -en dichos casos de divergencia de datos- con ocasión de la presentación de la declaración resumen anual.

Surge por tanto, la duda sobre si se interrumpe la prescripción exclusivamente en el supuesto de mera ratificación de los datos anteriormente declarados, ratificación que deviene implícita por la mera presentación obligatoria de un modelo de declaración, en este caso el modelo 390, pero también nos posicionamos a favor del mismo.

Y es que en primer lugar, la normativa tributaria, en concreto, el artículo 108 Ley 58/2003 (104 NFGT) establece la presunción de certeza de las declaraciones autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos presentados, sin distinción alguna entre todas ellas en relación con dicha presunción. Establece, eso sí, una especificidad en relación a las declaraciones informativas cuando éstas sean utilizadas para llevar a cabo la regularización de situaciones tributarias de terceros, cuando éstos aleguen inexactitud o falsedad, pudiendo, en ese caso, exigirse ratificación y aportación de pruebas de los datos declarados. En concreto establece el apartado 4:

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas."

Por ello, el obligado tributario al confeccionar la declaración resumen anual es responsable de ello y frente al declarante opera dicha presunción y goza de dichos efectos como cualquier otra declaración tributaria, si bien con esa especificidad a efectos de las regularizaciones que se lleven a cabo cerca de terceros.

Por tanto, es responsabilidad del obligado tributario, -si cabe aún con más exigencia por los efectos que ella despliega frente a terceros-, cumplimentar diligentemente la declaración informativa, luego tiene que verificar toda la información a consignar en dicho resumen, repasando escrupulosamente lo declarado a lo largo de los períodos anteriores del ejercicio

En segundo lugar, porque esa declaración tributaria informativa presentada puede ser objeto de rectificación y ello puede dar lugar a diferentes situaciones

Si la presentación informativa inicialmente presentada, coincide y ratifica los datos declarados en las declaraciones previas y resulta que luego esa declaración se rectifica nos encontraríamos con la paradoja que la inicial declaración del modelo 390 no interrumpiría la prescripción y una rectificación de esa declaración si tendría esa virtualidad.

Por el contrario, si la declaración resumen anual que se presenta inicialmente presenta datos divergentes respecto de las declaraciones trimestrales o mensuales presentadas, esto es, interrumpiendo la prescripción y ulteriormente se presenta rectificación de la misma, para consignar los datos coincidentes con las declaraciones trimestrales o mensuales presentadas deberíamos indicar, -sin precepto alguno que nos ampare- que esa interrupción de la prescripción inicial, deviene inexistente y decae. Es evidente que la interrupción de la prescripción se produce cuando se altera o al menos cuestiona una relación jurídica previa y parece difícil entender que cuando dicha obligación tributaria es cuestionada sucesivamente se considere y se mantenga que no se interrumpe la prescripción.

Concluyendo, cabría señalar que partiendo del hecho de que cualquier modificación o alteración de los datos consignados incrementando o disminuyendo la base, la cuantía de la cuota, o trasladando las mismas en el tiempo, esto es, anticipando o postergando algunas operaciones a algún otro periodo de liquidación en el que inicialmente se ha declarado, serían circunstancias que per se implicarían la interrupción de la prescripción, de la declaración originariamente presentada por alterar la inicial presentación de la misma.

Adicionalmente, la diferencia de la naturaleza del modelo 390 en la normativa foral respecto de la normativa de territorio común, -siendo aquella liquidatoria a diferencia de ésta- y es por tanto un modelo autoliquidativo, la interrupción de la prescripción es aún, a nuestro juicio, menos cuestionable, puesto que no cabe hablar de mera declaración informativa sino de auténtica autoliquidación.

Además, en concreto, en el modelo 390 es decir, en relación a la última declaración correspondiente al IVA, concurren circunstancias específicas que inducen a pensar que tiene determinadas singularidades respecto de otras declaraciones resumen anual que tienen consecuencias o relevancias y condicionan o modifican las declaraciones liquidaciones presentadas correspondientes a los anteriores períodos (mensuales o trimestrales) del año natural.

Y es que tanto el porcentaje definitivo de prorrata, la opción por la prorrata especial, la proporción del volumen de operaciones del ejercicio atribuibles a cada Administración Tributaria o la regularización de las deducciones iniciales como señala la Resolución R 24/2011 de Junta Arbitral (Expediente 11/2009) cuando manifiesta "La nueva proporción así resultante, previa regularización en la última declaración-liquidación del ejercicio según las operaciones realizadas en éste, determinará la proporción definitiva (art. 29.Tres CEPV). "

Vinculado a ello se nos plantea la cuestión a analizar relativa a la consecuencia de presentar

con normativa foral una alteración y efectuar una regularización de un trimestre anterior con ocasión de la presentación del último periodo en el modelo 390.

En principio el artículo 27 de la NFG establece, tanto para la presentación extemporánea voluntaria de una declaración-liquidación anteriormente no presentada, como para la presentación de una declaración complementaria de otra ya presentada, el régimen de recargos tributarios excluyentes de sanciones tributarias. No obstante, el citado artículo establece los requisitos que deben cumplir las autoliquidaciones extemporáneas presentadas para que dicho régimen de recargos resulte aplicable.

"4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo."

Es por ello que el artículo 195 en su apartado 7 dispone las consecuencias de una presentación de una declaración extemporánea voluntaria que no cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27.4:

"7. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, se sancionará con el porcentaje del 30 por 100 la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Norma Foral para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

Pues bien, a efectos de determinar el régimen que resultaría aplicable a una presentación

extemporánea que tiene lugar con ocasión de la presentación obligatoria correspondiente al último periodo impositivo (última anual) modelo 390 para optar por el régimen de recargos, lo ideal es presentar adjunto al modelo 390 el modelo correspondiente al periodo que por medio de él se rectifica autoliquidado. Ahora bien, si se adjunta el referido modelo rectificado sin efectuar autoliquidación del mismo pero efectuando el ingreso correspondiente al mismo dentro del ingreso de la autoliquidación correspondiente al modelo 390 quizás podría ser factible entender aplicable dicho régimen de recargos. Con ello el modelo 390 estaría de facto alterando el modelo inicialmente presentado interrumpiendo la prescripción puesto que si nos decantamos por entender que la presentación del modelo 390 interrumpe todos los trimestres, debiéramos considerar que resulta aplicable el recargo del artículo 27.4 por considerar que dicho modelo es una ratificación o rectificación obligatoria que debe hacer de cada uno de los períodos que previamente han sido objeto de declaración liquidación.

Si nada se dice al respecto, esto es, sin señalar expresamente ni acompañar modelo adicional alguno y se efectúan ingresos correspondientes a períodos anteriores al último periodo impositivo, correspondería la sanción regulada en el artículo 195.7, pero ello también supone precisamente una alteración y con ello interrupción de los períodos anteriores autoliquidados. También se procedería a una alteración de los mismos y, con ello a una interrupción si la suma de ingresos efectuados en los períodos anteriores del ejercicio diverge de la suma algebraica de los ingresos efectivamente efectuados en las autoliquidaciones presentadas correspondientes a los mismos.

El ingreso efectivo de la cuota también supone una tácita ratificación de los modelos correspondientes a los períodos impositivos anteriores del ejercicio.

V. CONSECUENCIAS DE LA DECISIÓN QUE TOME EL ALTO TRIBUNAL EN LOS RECURSOS INTERPUESTOS PARA LAS NORMATIVAS DE LOS TERRITORIOS

FORALES. CAPACIDAD NORMATIVA EN EL IVA PARA SEPARARSE DE LA NORMATIVA DEL ESTADO.

Sin perjuicio de que, como hemos indicado, la diferencia de naturaleza del modelo 390 en la normativa foral respecto de la normativa de territorio común, esto es, siendo aquella liquidatoria, hace que la resolución de los litigios pendientes en el Alto Tribunal, en caso de que sea contrario a la virtualidad interruptiva de la presentación del modelo 390, no resulten posiblemente- a resultas de los fundamentos que empleen en los mismos- de aplicación directa y mimética, en los territorios forales, hemos de profundizar en la posibilidad de mantener dicha diferencia desde el punto de vista de la capacidad competencial que atribuye el Concierto Económico a las Diputaciones Forales en materia de IVA en el artículo 26:

“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.”

Vemos pues que resulta muy limitada la capacidad normativa foral en este impuesto y la pregunta que surge es si esa facultad foral de aprobación de modelos de declaración e ingreso de IVA, prevista en el Concierto Económico, puede provocar o suponer la modificación de la naturaleza de la propia declaración pasando de ser una mera declaración informativa o declaración-resumen anual para convertirse en una declaración-liquidación con cuota a ingresar, atendiendo al contenido del artículo 164.º uno.ºº, párrafo final, de la LIVA 37/1992, y 71.º RIVA RD 1624/1992, que son la legislación sustantiva y formal del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así ha

venido siendo hasta la fecha y no ha dado lugar a debate o litigio alguno pero puede cuestionarse esta diferenciación si ello conlleva una diferencia en el cómputo de la prescripción.

Podría entenderse que la aprobación del modelo no puede conllevar esa transmutación del carácter de la declaración tributaria estableciendo una obligación de liquidación que no se contempla en territorio común.

Ahora bien, la diferencia de ambos en la práctica se constriñe a las consecuencias que el mismo puede tener a efectos de la posible interrupción o no del plazo prescriptivo.

Pues bien, por una parte, esos diferentes plazos de prescripción ya se han dado en la normativa foral respecto de la normativa en territorio común y, por otra parte, también el modelo estatal ha sufrido variaciones con el paso del tiempo como hemos visto con anterioridad y no parece que establecer la obligación de adjuntar o no adjuntar las declaraciones trimestrales del año pueda considerarse excederse en la competencia atribuida a los órganos forales de los territorios históricos por el artículo 26 de la Ley del Concierto Económico.

Respecto del plazo de prescripción no debemos olvidar que el mismo no ha sido siempre idéntico en los territorios forales respecto del territorio común. Resulta obligado recordar que la Norma Foral 2/1999 de Bizkaia estableció el plazo de prescripción de 3 años, plazo que perduró hasta el año 2005.

Ese precepto fue objeto de recurso por parte de la Administración del Estado pero al final no hubo pronunciamiento judicial por mor de la que fue denominada paz fiscal. Compartimos con ALONSO ARCE¹⁷ la opinión sobre el margen de los territorios históricos para alterar el referido plazo de prescripción.

¹⁷ ALONSO ARCE Iñaki ¿Aplicación directa de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos? Una vulneración de primer orden de los derechos históricos de los territorios forales. Forum fiscal 225 Noviembre 2016. Pag 7 y ss

Más recientemente, la Norma Foral 8/2013, 11 marzo, de modificación del plazo de prescripción del Territorio Histórico de Álava estableció el plazo de prescripción tributaria en 5 años, por lo que hoy en día también difiere el plazo de prescripción en un territorio histórico respecto de los otros y del territorio común y no parece que ese incremento del plazo del periodo de prescripción ha motivado la interposición de recurso alguno por parte de la Administración del Estado.

Sin embargo, en la cuestión que estamos analizando no es propiamente el plazo de prescripción lo que diferiría respecto del Territorio Común, puesto que lo que estaríamos alterando, respecto al vigente en territorio común, son las causas o supuestos de interrupción de la prescripción.

Puede arrojarnos luz, en este sentido, lo manifestado en la STS 19-12-2003 que se dictó con ocasión del plazo de prescripción de 10 años del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tributo de carácter municipal que existía en el ordenamiento foral de Navarra, y sus reflexiones en relación a la obligada aplicación de la Ley General Tributaria exclusivamente en lo relativo al plazo de prescripción y sobre la capacidad de divergir en la determinación del dies a quo o día inicial del cómputo de plazo de prescripción.

A los efectos que nos interesa remarcar en estas notas, la Sala indicó:

“Esto significa que, como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de Diciembre, asumió expresamente los principios, terminología y conceptos de la Ley General Tributaria, como esta regulaba un plazo de prescripción de cinco años, este plazo tuvo eficacia respecto de la obligación tributaria por Impuesto Municipal del Incremento del Valor de los Terrenos, cuyo devengo se produjo el 2 de Julio de 1988, de modo que la prescripción tuvo lugar el 2 de Julio de 1993.

La Sala entiende que la aplicación de la Ley General Tributaria sólo puede referirse al plazo, y no al “dies a quo”, cuya especialidad o sea la fecha de devengo, distinta a la del último día del plazo reglamentario de presentación de la declaración reglamentaria, que es el “dies a quo” de la Ley General Tributaria, puede perfectamente subsistir como una norma foral plenamente válida.”

A la vista de todo ello, no parece que haya falta de competencia para diferir en los actos interruptivos de la prescripción y que se mantengan las diferencias en relación con la naturaleza jurídica del modelo 390 en territorio foral, respecto del vigente en territorio común.

Además, si los órganos forales pretendieran seguir teniendo la posibilidad de interrumpir la prescripción con la presentación del modelo 390 sería factible hacerlo, pues aun teniendo la misma naturaleza de declaración informativa, bastaría que se exigiese en las instrucciones que la misma fuera acompañada de otras declaraciones como acontecía en territorio común hasta el año 2000, y con ello, solventado el problema de diferente naturaleza jurídica de las declaraciones del modelo foral se cumpliría los requisitos para interrumpir la prescripción conforme reiterada jurisprudencia del Alto Tribunal STS 25-11-2009.

VI. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR PRESENTACIÓN DE OTROS MODELOS. RESUMEN ANUAL DE RETENCIONES

Respecto a la interrupción de la prescripción del resto de declaraciones resumen anual en los diferentes impuestos señalar que, siquiera someramente, vamos a efectuar algunas reflexiones, al menos en relación a algún modelo a la vista del Auto del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2018.

En relación a dichas declaraciones, hemos de partir indicando que la doctrina jurisdiccional ha proyectado la doctrina de la STS 25-11-2009 emitida respecto del modelo 390 a otros modelos informativos. Así, la STSJ País Vasco de

22 de enero de 2015 (Rec 21/2013) haciendo remisión a otra sentencia anterior de esa misma Sala de 1-3-2010 señaló:

"Afirmado lo anterior, debemos efectuar algunas precisiones en relación con el motivo relativo a la prescripción, que se resolvió con carácter previo en el Acuerdo impugnado. Esta Sala ha dictado STSJPV, Sección 1ª, de 1.3.2010 rec. 1277/2007, en el que se dice:

"En síntesis, la cuestión que se le plantea a la Sala es resolver sobre la conformidad a derecho o no de la liquidación practicada en relación a las retenciones de capital mobiliario, por la diferencia entre el modelo 126 -declaración de ingresos a cuenta mensuales- y el 196 -resumen anual de tales declaraciones-, toda vez que en el modelo 196 figuran unas cantidades superiores respecto del modelo 126, con lo cual la Administración concluye que esa diferencia no se ha ingresado.

La resolución del recurso pasa por calificar el modelo 196 presentado, como auténtica autoliquidación tributaria, es decir, que lejos de estar ante un documento meramente informativo, nos encontramos con una declaración del obligado tributario, por la que se comunica a la Administración los datos necesarios para la liquidación tributaria anual, cuantificándose la deuda tributaria, y el importe a ingresar; la consecuencia necesaria de su presentación, es la realización del ingreso correspondiente."

Esta sentencia reconoce al Modelo 196 un alcance que supera el meramente informativo, y que llevaría a desestimación de la alegación sostenida por la parte recurrente, contraria al alcance interruptivo de la prescripción. La parte recurrente ha desarrollado una argumentación sobre la diferencia entre declaración anual del IVA, y el resumen anual que nos ocupa, para sostener que no resultaría de aplicación la doctrina sentada en la STS 25.11.09 (rec. 983/2004). Pero, como resulta del antecedente expuesto, la posición de la Sala respecto del alcance del resumen anual que nos ocupa, llevaría a considerar aplicable esta doctrina."

Del mismo modo al que hemos señalado en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido también la doctrina jurisdiccional ha arrastrado la confusión entre interrupción de prescripción y dies a quo que se inicia con el plazo desde la presentación de la declaración informativa anual en materia de retenciones.

Así, la SAN 22/03/2012 (Rec.186/2009) manifestó en relación con las retenciones relativas al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes:

"No sucede lo mismo con los meses de enero y febrero de 2004. Y es que el dies a quo del plazo prescriptorio (en todos los supuestos) debe situarse, no en la fecha de presentación del modelo mensual de retenciones, sino en la fecha en la que ha de presentarse la declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con las rentas sujetas al impuesto sobre la renta de no residentes, declaración (de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año) que ha de reputarse de contenido interruptivo de la prescripción, en la medida en que la misma (como ha señalado la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009 , relativa al impuesto sobre el valor añadido pero con una doctrina claramente trasladable al caso enjuiciado) no tiene naturaleza puramente informativa, sino de auténtica "declaración" que incluye un contenido y aporta unos datos (a tenor del Reglamento del Impuesto) ratificatorios de las declaraciones efectuadas durante el año.

Como quiera que la indicada declaración anual ha de presentarse en los primeros veinte días naturales del mes de enero de cada año, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan al año inmediatamente anterior, o hasta el 31 de enero en los supuestos de presentación en soporte informático (artículo 15 del Reglamento del impuesto que nos ocupa), es clara la prescripción de todos los períodos correspondientes al ejercicio 2003, prescripción que no concurre en relación con los relativos al ejercicio 2004, visto que el "dies ad quem" ha de situarse, como se dijo, en el 10 de marzo de 2008."

Asimismo, tal y como hemos antes apuntado, la doctrina administrativa también ha seguido ese mismo camino proclive a conformar virtualidad interruptiva a la presentación de la declaración informativa anual.. Así, la RTEAF Navarra de 27 de enero de 2016 que analiza la virtualidad interruptiva del modelo 193 de retenciones haciéndose eco de la STS 25-11-2009 y más en concreto de la STSJ País Vasco de 22 de enero de 2015 relativa al modelo meramente informativo 196 correspondiente también a retenciones del IRPF.

Paradójicamente en esa resolución el Tribunal Económico Administrativo Navarro estimó la reclamación, a la vista de la fecha a quo de la liquidación de intereses de demora y de la omisión y falta de presentación de modelo 193.

De la lectura de la misma y partiendo del dato de que la Administración Tributaria imputa al primer trimestre la operación, compartimos la posición de dicho Tribunal porque la fecha de presentación del plazo de declaración sigue siendo la correspondiente al primer trimestre, ya que la mera interrupción de la prescripción no supone un nuevo dies a quo del plazo de liquidación de intereses de demora y se antoja difícil si no imposible defender la posible interrupción de la prescripción mediando falta de presentación del modelo 193. En efecto, aquí está el quid de la cuestión porque en última instancia para interrumpir un plazo de prescripción se requiere una actividad por parte del obligado tributario o de la Administración, pero no puede interrumpir la prescripción la mera inacción, esto es, la falta de presentación de declaración, es decir la omisión de todo acto.

Defender lo contrario determinaría que el modelo 193 no es que interrumpe la prescripción sino que es la fecha de inicio de la prescripción o dies a quo no sólo del último periodo sino de todos los períodos declarados correspondientes al ejercicio.

En concreto indica:

"Podría alegarse que esta doctrina no resultaría aplicable a una declaración-resumen distinta

de aquella sobre la que versa la precitada sentencia, sin embargo, los Tribunales de Justicia no han dudado en extender la misma a la declaración-resumen anual de retenciones que ahora nos ocupa. Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Sentencia de 22 de enero de 2015 (JUR 2015, 97090) , afirma: " Esta sentencia reconoce al Modelo 196 un alcance que supera el meramente informativo, y que llevaría a desestimación de la alegación sostenida por la parte recurrente, contraria al alcance interruptivo de la prescripción. La parte recurrente ha desarrollado una argumentación sobre la diferencia entre declaración anual del IVA, y el resumen anual que nos ocupa, para sostener que no resultaría de aplicación la doctrina sentada en la STS 25.11.09 (RJ 2010, 1824) rec. 983/2004). Pero, como resulta del antecedente expuesto, la posición de la Sala respecto del alcance del resumen anual que nos ocupa, llevaría a considerar aplicable esta doctrina. "Por tanto, la declaración anual de retenciones, si bien no tiene por virtualidad la de servir de inicio al cómputo del plazo de prescripción, sí tiene la de producir la interrupción del mismo, con las consecuencias a ello anudadas, es decir que el plazo debería comenzar a contarse desde la concurrencia del hecho interruptivo. Ahorabien, esta circunstancia no se produce en el presente supuesto, ya que dicho resumen anual de retenciones de capital mobiliario tampoco fue presentado ni dentro ni fuera de plazo. Y no habiendo sido presentado, no puede producir efecto interruptivo alguno.

No obstante, no aporta la recurrente justificación ni acreditación alguna, salvo su propia afirmación, de la fecha en que se realizó tal operación. En efecto, afirma que el asiento contable se realizó el día 1 de enero de 2009, sin aportar justificante ni certificación alguna, ni el libro diario contable debidamente diligenciado, ni documento adicional alguno con virtualidad probatoria suficiente. No explica ni acredita si dicho asiento se realizó efectivamente en dicha fecha o simplemente se fechó en tal momento aunque se contabilizase efectivamente en otro momento. En fin, tal afirmación no ha resultado debidamente acreditada. Ahorabien, la sección

gestora, además de que no ha discutido la misma en ninguna de sus actuaciones administrativas, admitió indirectamente dicha fecha de asiento contable, tal y como resulta de la interpretación que debemos dar al hecho de la fecha que toma como inicial para el cálculo de intereses en la liquidación provisional origen del presente procedimiento. En dicha liquidación se toma como fecha inicial del cómputo del plazo de cálculo de intereses el día 21 de abril de 2009, día siguiente al vencimiento del plazo voluntario de pago de las retenciones por dividendos correspondientes al primer trimestre de 2009. Por tanto, si se ha admitido el día 1 de enero de 2009 como fecha del asiento contable, y desde el día 21 de abril de 2009 hasta el día 20 de abril de 2013 no se interrumpió en ningún momento el plazo cuatrienal de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, debe procederse a la estimación del argumento esgrimido en este sentido por la mercantil recurrente."

En este mismo sentido, se ha pronunciado la STSJ Madrid de 18 de octubre de 2017 (Rec. n.º 142/2016) que es precisamente la sentencia objeto de recurso de casación admitido por Auto de 11 de abril de 2018 (Rec. n.º 6583/2017) donde se señala que la recurrente considera que a diferencia de la obligación formal de presentación periódica de la declaración-liquidación mensual o trimestral del IRPF -que es un instrumento preciso para la observancia del deber material de pago de la deuda tributaria-, en la declaración resumen anual los contribuyentes ni cuantifican la deuda tributaria, ni efectúan ningún ingreso, sino que sólo informan a la Administración tributaria de los datos de las operaciones de liquidación correspondientes a la actividad económica (empresarial o profesional) desarrollada en el año al que se refieren, sin que su finalidad sea el pago de cuota alguna.

Por tanto, -como señala la Sala- el problema que se plantea en el recurso de casación consiste en discernir si ha de considerarse que la declaración resumen anual modelo 190 regulada en el artículo 108.2 RD 439/2007 (Rgto. IRPF) despliega

efectos interruptivos de la prescripción o bien, de acuerdo con el art. 68.1 c) Ley 58/2003 (LGT) ese efecto interruptivo únicamente puede referirse a actuaciones fehacientes del obligado tributario conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Y además, habrá que estar atento a la sentencia que dirima el recurso porque a diferencia de lo que acontece con el modelo 390, no hay divergencia en la naturaleza de los modelos de declaración informativa resumen de retenciones en la normativa foral respecto de lo establecido en la normativa existente en territorio común por lo que, probablemente, la doctrina que se fije por el Alto Tribunal al respecto resultará de directa aplicación a los territorios forales.

