

Id Cendoj: 28079130022006100236
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 71/2004
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

El Abogado del Estado propone la siguiente doctrina legal: "A los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses establecido en el art.29.1 LDGC, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubieran concluido las actuaciones".

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de Abril de dos mil seis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación en interés de ley núm. 71/2004, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia, de fecha 10 de mayo de 2004, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Primera, en el recurso núm. 260/2003 formulado contra resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Valencia, de fecha 31 de diciembre de 2003, recaída en reclamación núm. 12/760/99, interpuesta frente a liquidación por importe de importe de 140.457,11 €, girada a don Federico por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1993. Ha sido parte el mencionado don Federico, representado por el Procurador de los Tribunales don José Ramón Rego Rodríguez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte dispositiva de la sentencia recurrida literalmente dice: "FALLAMOS Estimar la demanda interpuesta por el Procurador D. José Luis Quirós Secades, en nombre y representación de D. Federico, contra resolución del T.E.A.R. de Valencia de 31-10-02, desestimatoria de la reclamación nº 12/760/99, en materia de I.R.P.F. ejercicio 1993, la estimamos contraria a Derecho y, en consecuencia anulamos y dejamos sin efecto. Todo ello sin hacer expresa imposición de las costas procesales".

SEGUNDO.- El Abogado del Estado formuló escrito de interposición del recurso de casación en interés de la Ley, expresando los motivos en que se ampara y solicitando a la Sala que se dicte Sentencia que formule la siguiente doctrina:

"A los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la *Ley 1/1998, de 26 de febrero*, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el art. 29-1, párrafo primero, de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones".

TERCERO.- La representación procesal de don Federico presentó escrito, con fecha 30 de marzo de 2005, en el que interesa sentencia por la que se desestime el recurso, "declarando como doctrina legal lo expresado por esta parte en el cuerpo de este escrito, con todo lo demás que proceda en derecho".

CUARTO.- El Ministerio Fiscal, en la audiencia conferida, considera que el recurso debe ser desestimado.

QUINTO.- Concluidas las actuaciones, para votación y fallo se señaló el día 28 de marzo de 2006, en cuya fecha tuvo lugar dicho acto, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Presidente de Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Esta Sala tiene reiteradamente declarado - Sentencias de 22 de Enero, 12 de Febrero, 10, 12 y 27 de Diciembre de 1997, 28 de abril y 23 de junio de 2003 entre otras- que el recurso extraordinario de casación en interés de la Ley está dirigido exclusivamente a fijar doctrina legal o jurisprudencia -de ahí que no pueda afectar a la situación particular derivada de la sentencia recurrida- cuando quien está legitimado para su interposición estime gravemente dañosa para el interés general y errónea la resolución dictada (*art. 100 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, LJCA, en adelante -art 102 de la Ley de la Jurisdicción de 1956 , en la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, LJ, en adelante*).

Se trata, por consiguiente, de un remedio excepcional y subsidiario, esto es, sólo factible cuando la sentencia impugnada tenga carácter de firme por no haber contra ella recurso de casación tanto en su modalidad ordinaria como en la de "para unificación de doctrina" que recoge el *art. 100.1 LJCA [102-a] LJ*], en el que no cabe otra cosa distinta que establecer la doctrina de esta Sala respecto al concreto pronunciamiento de la Sala de instancia.

Por consiguiente, además de los requisitos formales y procesales (legitimación e interposición dentro de plazo acompañada de la certificación de la sentencia que se impugna) exigidos por el *artículo 100.1 y 3 LJCA y 102-b de la LJ* , el recurso de casación en interés de la Ley requiere ineludiblemente que la doctrina sentada por la sentencia de instancia sea gravemente dañosa para el interés general, en cuanto interpreta o aplica incorrectamente la normativa legal de carácter estatal, así como que se proponga con la necesaria claridad y exactitud la doctrina legal que se postule. Ha de excluirse, por fin, la idea de que la finalidad legítima de este remedio procesal sea la de combatir la posible errónea interpretación de un precepto legal por parte de los órganos judiciales inferiores, en tanto que no concurren las circunstancias antes expresadas.

Una nutrida Jurisprudencia de esta misma Sala ha venido exigiendo con el debido rigor el cumplimiento de semejantes requisitos, entendiendo que la finalidad del recurso ahora considerado no es otra que la de evitar la perpetuación de criterios interpretativos erróneos cuando resulten gravemente dañosos para los intereses generales, sin perjuicio de la inalterabilidad del fallo recurrido, siendo también exigencia del mismo que se concrete la doctrina legal que se interesa, que obviamente ha de estar en íntima conexión con el objeto de la litis, antecedente del recurso de casación en interés de Ley (sentencias de 20 de marzo de 1.998, 30 de enero y 10 de junio de 1.999). Por ello ha de descartarse toda pretensión que propugne el obtener la declaración de una doctrina legal cuya procedencia hubiese sido anteriormente rechazada -o que, por el contrario, ya estuviese fijada por este Tribunal Supremo-, o bien que resulte inútil por su obviedad de forzoso asentimiento (Sentencias de 19 de diciembre de 1.998 y 19 de junio de 1.999) o cuando se aprecie una evidente desconexión con lo afirmado en la resolución impugnada. Y ha de evitarse, en fin, que la irrecorribilidad de los pronunciamientos judiciales, en los casos en que así viene establecido, pretenda soslayarse a través de la interposición de un recurso como el presente concebido únicamente en interés de la Ley, y a través del cual se trate, en realidad, de obtener un nuevo examen del problema ya resuelto definitivamente en vía judicial, convirtiendo al Tribunal Supremo en órgano consultivo de las entidades legitimadas para interponerlo (Sentencias de 6 de abril y 11 de junio y 16 de diciembre de 1.998), procurándose así un medio de asegurar el reconocimiento futuro de la postura procesal de las mismas, sin sujetarse al estricto cumplimiento de los requisitos exigidos para que prospere un recurso de esta naturaleza.

Como recuerda la sentencia de esta Sala de 16 de febrero de 2005 , en atención a esa naturaleza del recurso, hemos dicho, que

" [...] No cabe, por tanto, estimar un recurso de esta naturaleza con la simple finalidad de corregir una decisión que interprete erróneamente una norma estatal, en tanto que no sea posible deducir de la misma un perjuicio evidente para el interés general, que es la razón decisiva justificante de este remedio procesal (Sentencias de 27 de diciembre de 1.999 y 19 de noviembre de 2.000). Y esa deducción no es posible efectuarla cuando se trata de resoluciones dictadas en supuestos de hecho infrecuentes y de difícil repetición (Sentencia de 27 de marzo de 2.000), ni cuando ya existe doctrina legal establecida por este

Tribunal sobre la materia, o cuando el texto legal a que el recurso se refiere es suficientemente explícito y su interpretación no ofrece duda razonable (Sentencia de 2 de julio de 2.002), o si se trata de una decisión aislada y que no consta que sea compartida por otros órganos jurisdiccionales. Porque en todos esos casos el recurso en interés de la Ley carece de objeto, ya que ni su éxito podría alterar el sentido de la resolución impugnada, aunque sea desacertada, ni es acorde con la naturaleza de este recurso el pretender utilizarlo con una finalidad meramente consultiva, tratando de agenciarse anticipadamente una declaración del criterio interpretativo de esta misma Sala sobre determinada disposición legal." (fundamento de derecho segundo, Sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2.004 -casación en interés de *Ley 104/2.002* -)

SEGUNDO.- Era necesario recordar el sentido del recurso en interés de ley y la jurisprudencia interpretativa del mismo que se ha traído a colación, por cuanto, con carácter previo al examen de fondo, como propone el informe del Ministerio Fiscal, resulta pertinente verificar si en el presente caso concurren las circunstancias necesarias para que pueda hablarse siquiera de la posibilidad de un grave daño al interés general por la posible reiteración de la interpretación que se combate.

Es cierto que la norma sobre la que versa la interpretación que se reputa errónea ha sido derogada por la *Disposición Derogatoria Única.1.b) de la Ley General Tributaria*, *Ley 58/2003, de 17 de diciembre*, y también que han transcurrido más de siete años desde que entró en vigor la referida *Ley 1/1998, de 26 de febrero*, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC, en adelante). Pero, a pesar de ello, no es posible descartar el riesgo de que se produzcan pronunciamientos judiciales futuros con el mismo criterio mantenido en la sentencia impugnada, en caso de que éste sea erróneo, si se tiene en cuenta la actual pendencia judicial sobre procedimientos tributarios iniciados antes de la entrada en vigor de dicha Ley.

Y, por otra parte, el Abogado del Estado razona suficientemente, en su escrito, sobre la trascendencia que para el interés público, presente en la recaudación tributaria, podría tener una generalización del criterio del Tribunal de instancia que produciría, en caso de ser equivocado, la improcedente caducidad de procedimientos de la Inspección.

TERCERO.- Es correcta la argumentación que sostiene la doctrina que el Abogado del Estado nos propone.

En primer lugar, la *Disposición Transitoria Única-1 de la LDGC* establecía que los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley, se regirían por la normativa anterior hasta su conclusión. Y la aplicación de tal previsión normativa concuerda con lo que resulta de la propia naturaleza del procedimiento, como sucesión ordenada de actos y diligencias, al que la aplicación de la nueva Ley al ya iniciado sólo se justificaría con base en una disposición especial que así lo estableciera, exceptuando la regla general que rige en los supuestos de cambio normativo.

En segundo lugar, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala, con independencia de los expedientes sancionadores o disciplinarios, la caducidad es una institución que tiene su razón de ser en la previa fijación por la Ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere -plazo en el que la iniciación y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos- provocando, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado, y en la materia examinada -la comprobación e investigación tributaria-, con anterioridad a la LDGC, la ley no fijaba un plazo de duración de dichas actuaciones (y lo mismo ocurría de acuerdo con el *Anexo 3 del Real Decreto 803/1993*) por lo que no procedía, en la fecha a que se refería la sentencia impugnada, la aplicación de la caducidad a tales procedimientos.

Será el artículo 29 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, LDGC, en relación con lo dispuesto en el *Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero*, el que puede hacer pensar en el establecimiento de una potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras, debido a que en tales normas se establecía (al contrario de lo que ocurría con anterioridad) un plazo máximo de duración de tales actuaciones (cambio normativo que no podía ser considerado, *ratione temporis*, por el Tribunal de instancia. Cfr. SSTS de 4 de febrero y 4 de marzo de 2003 y 3 de junio de 2004).

CUARTO.- Una de las notas que en nuestro Derecho caracterizan a los procedimientos tributarios es la de su especialidad. Prescindiendo del sistema anterior a la *Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (LPA)*, en el que la *Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1889* y los reglamentos dictados para su ejecución mantenían un amplio mosaico de procedimientos en función de los distintos Departamentos, como ha puesto de relieve el Tribunal Supremo (SSTS 18 de noviembre de 1992 y de 4 de diciembre de 1998), dicha LPA, frente a la declaración genérica de su artículo 1º.1, en la Disposición Final Primera autorizó al Gobierno para señalar los procedimientos especiales que, por razón de

la materia continuaban vigentes. En uso de dicha facultad el *Decreto de 10 de octubre de 1958*, contempló como tal, en su número 9, los procedimientos de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones, que, en principio quedaban sustraídos a la aplicación directa de las normas generales. No obstante, es cierto que esa especialidad, inicialmente, sólo se predicaba de las normas contenidas en los Títulos IV y VI, salvo el Capítulo I de éste, y en el Capítulo II del Título I. Pero con posterioridad la *Ley General Tributaria de 1963*, *Ley 230/1963, de 28 de diciembre (LGT/1963, en adelante)*, en su artículo 9, señalará un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal. Así dispuso que los tributos se regirán por dicha Ley General, por las leyes propias de cada uno de ellos y por los Reglamentos, en especial, de gestión, recaudación, inspección y de las reclamaciones económico-administrativas, relegando a la categoría de Derecho supletorio "las disposiciones generales del Derecho administrativo" (art. 9.2º). Sucedió, por tanto, que una norma de igual rango que la LPA, posterior a ella y de carácter especial, estableció un distinto orden de aplicación de las normas, en el ámbito tributario; de manera que las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tenían prevalencia sobre las disposiciones de la LPA, a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas.

Aunque un amplio sector de la doctrina ha considerado sin justificación suficiente este tradicional prurito de la especialidad de la Administración financiera, el criterio se mantiene en la Dis. Adicional 5ª de la LRJ y PAC, al establecer que "los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley".

Esta declaración de subsidiariedad de la LRJ y PAC excluyó a los procedimientos tributarios del mandato de adecuación contenido en la Dis. Adicional 3ª de la propia Ley. Por ello el *RD 803/1993, de 28 de mayo*, es de modificación de determinados procedimientos tributarios para precisar algunas consecuencias que en el campo tributario produjo la aplicación supletoria de dicha Ley.

Por consiguiente, el incumplimiento del plazo de que se trata, no atribuía al interesado otro derecho que el de hacerlo constar así al interponer los recursos procedentes y a efectos de la posible responsabilidad disciplinaria del funcionario responsable -y lo mismo, prácticamente, se desprendía del *art. 42 de la Ley 30/1992, antes y después de su reforma por la 4/1999, de 13 de Enero*-. Si bien debe hacerse constar que esta Ley ha añadido un nuevo párrafo a la mencionada Disposición Adicional 5ª, según el cual "en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria". Por otra parte, tanto en el procedimiento administrativo común como en los procedimientos tributarios - *arts. 99.2 de la Ley Procedimental de 1958*, *art. 92 de la Ley 30/1992* y *arts. 105 y 106 LGT* -, al incumplimiento de los plazos de resolución o de duración de los expedientes por la Administración no puede anudarse, sin más, el efecto de caducidad de los mismos. Es más: el *Real Decreto 803/1993, de 28 de Mayo*, por el que se modificaron determinados procedimientos tributarios, especialmente en relación, como dice su Preámbulo, con aquellos procedimientos en que, "por carecer de una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes, se rigen por las disposiciones generales reguladoras del procedimiento administrativo común, dado su carácter supletorio (sic)", estableció -art. 1º.c) y Anexo 3- que no tenían plazo prefijado para su terminación "los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los *arts. 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre*, General Tributaria", precepto este que, validado por la Sentencia de esta Sala de 4 de Diciembre de 1998, ha de considerarse tuvo vigencia hasta la entrada en vigor de la *Ley 1/1998, de 26 de Febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, arts. 23 y 29, con lo que el plazo de duración coincidía con el de prescripción del citado derecho a liquidar (Cfr. SSTs 20 de abril de 2002 y 17 de marzo de 2003).

QUINTO.- Partiendo de estas premisas, la doctrina de esta Sala que ha quedado expuesta en el anterior fundamento jurídico tiene por base, especialmente, las siguientes consideraciones:

a) El *artículo 42.2 LRJ y PAC*, en su redacción originaria anterior a la *Ley 4/1999*, estableció un plazo máximo de tres meses para resolver los procedimientos administrativos, siempre que no se estableciera de modo expreso un plazo específico. Sin embargo, en aplicación de la Disposición Adicional Quinta, según la cual los procedimientos tributarios se regirán por su propia normativa, se dictó el *RD 803/1993, de 28 de mayo*, en el que se distinguían tres categorías de procedimientos tributarios: los del Anexo I que habían de resolverse en el plazo de un mes; los del Anexo II que habían de resolverse en el plazo de seis meses; y, finalmente los del Anexo III que no tenían plazo prefijado para su terminación. Y de esta regulación se deducían dos consecuencias: 1º) los procedimientos tributarios más importantes, en especial los de comprobación e investigación y de apremio, no se sometían a plazo alguno, fuera de los plazos de prescripción; y 2º) en la inmensa mayoría de los procedimientos tributarios el silencio era negativo, en contra del principio general establecido en la LRJ y PAC.

b) El Real Decreto fue impugnado por el Consejo General de la Abogacía Española en recurso contencioso-administrativo que fue resuelto por sentencia de este Alto Tribunal de 4 de diciembre de 1998 , de la que resulta:

1º) La Sala no compartió la tesis de que la falta de señalamiento de un plazo en el Real Decreto impugnado abriera la posibilidad de acudir, "supletoriamente", a la aplicación del plazo residual del *artículo 42.2 LRJ y PAC* , porque el Anexo del Real Decreto no contenía ninguna laguna que debiera ser suplida mediante normas ajenas.

2º) El no tener plazo prefijado para su terminación no equivalía a que los procedimientos pudieran ser indefinidos, eternos, "que estuvieran abiertos toda la vida", sino que significaba que el plazo para su conclusión era tan extenso como el de la prescripción del derecho a que se refieren los procedimientos, con lo que se sustituía la caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. La interpretación de que la falta de señalamiento de un plazo específico supone que el expediente ha de ser concluido antes de que transcurra el plazo de prescripción, es lo que llevó a la Sala 3ª del TS, en sus sentencias de 28 de febrero de 1996 y 28 de octubre de 1997 , a entender que la interrupción durante más de seis meses, por causas no imputables al interesado, de las actuaciones inspectoras, determinaba que el inicio de éstas no afectase al plazo de prescripción que se estaba ganando cuando dieron comienzo.

3º) El *RD 803/1993* no vulneraba la *Ley 30/1992* en razón a que ésta tiene carácter supletorio respecto de los procedimientos tributarios. Por tanto, no desarrolla la Ley, sino que participa de la naturaleza de los reglamentos extra legem. El Real Decreto lo que trataba de evitar era la aplicación supletoria de la *Ley 30/1992* en aquellos procedimientos que por estar incompletamente regulados en las normas tributarias, presentaban lagunas susceptibles de ser resueltas con arreglo a dicha Ley.

4º) La existencia de especialidades propias del procedimiento tributario, que lo separen de las reglas generales, no vulnera ningún mandato constitucional.

c) La derogada LDGC modificaría la situación contemplada en la Sentencia a que se refiere el presente recurso incorporando las siguientes reglas: 1º) el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria se establece en seis meses, salvo que la normativa aplicable fijase uno distinto (art. 23); 2º) el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas (art. 29.1); y 3º) cuando se tratase de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, el plazo anterior podía prolongarse por otros doce meses (art. 29.1).

SEXTO.- En sentencia de 17 de enero de 2000 se recordó que la jurisprudencia de esta Sala entiende que la Ley General Tributaria, en el aspecto que aquí importa, se ajustaba plenamente a las exigencias contenidas en las normas constitucionales, aun cuando se promulgara quince años antes, y que, en efecto, su art. 10 prevé que se regulen en todo caso por Ley no sólo el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias, sino también los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

SÉPTIMO.- Las consideraciones expuestas justifican la sustancial estimación del recurso de casación en interés de ley interpuesto, aceptando como doctrina legal la defendida por el Abogado del Estado, con necesaria referencia a la situación normativa en que se nos plantea, anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, *Ley 1/1998, de 26 de febrero* .

No procede efectuar imposición alguna de las costas causadas en el recurso.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando sustancialmente el recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia, de fecha 10 de mayo de 2004, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección primera, en el recurso núm. 260/2003 declaramos como doctrina legal que: "A los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la *Ley 1/1998, de 26 de febrero* , de Derechos y

Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el *art. 29-1, párrafo primero, de aquella Ley* , aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones".

Todo ello con respeto de la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y sin hacer expresa imposición de costas.

Publíquese este fallo en el Boletín Oficial del Estado a los efectos previstos en el *artículo 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio* , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo Manuel Vicente Garzón Herrero Juan Gonzalo Martínez Micó Emilio Frias Ponce Jaime Rouanet Moscardó PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Rafael Fernández Montalvo, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certífico.