

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 14 de Junio de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. Frías Ponce, Emilio.

Pago de liquidación e impugnación de la misma sin que el TEAR hubiese actuado durante más de cinco años. Prescripción. Solicitud de devolución de ingresos indebidos por el pago realizado e impugnado posteriormente.

La entidad recurrente había efectuado el pago de una liquidación que inmediatamente impugnó ante el TEAR competente, habiendo transcurrido más de cinco años sin que éste dictara resolución.

Ante esta situación la entidad formuló petición de devolución de ingresos indebidos al considerar prescrito el derecho de la Administración para liquidar; ya que el efecto jurídico de la prescripción -al haber transcurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional los plazos precisos para producir la misma-, es que el pago de la deuda tributaria deviene en ingreso indebido. Asimismo añadía que el pago efectuado, sería un pago «cautelar o condicional», tendente a evitar la acción ejecutiva de la Administración, razón por la que no podía jugar el efecto solutorio, así como que las liquidaciones no eran firmes y, en consecuencia, el derecho a determinar la deuda tributaria se hallaba en situación de pendencia provisional, que permitía efectuar el pago con carácter cautelar. Finalmente, señaló que la impugnación de una liquidación, aún pagada, no impedía como tal la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por la inactividad del Tribunal Económico, al no ser firme.

Por su parte, el Tribunal de instancia desestimó su petición considerando que “el pago se produjo antes de una posible prescripción y fue el actor el que al optar por ello, dio al ingreso función solutoria y extintiva de la deuda tal y como establece el art. 44 del RGR, cuando podía haber optado por canalizar el ingreso hacia la suspensión y de ahí que el art. 7 del RD 1163/1990 de 21 de septiembre solo prevea la devolución de un ingreso como indebido cuando este ingreso se produce después de la prescripción de la acción para exigir su pago o una vez prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación”.

La sentencia que ahora transcribimos viene a declarar, con un voto particular en contra, que, en este supuesto, el pago puede equivaler a la consignación, figura que se emplea con finalidad suspensiva y no solutoria, por lo que es posible reconocer el derecho a obtener la devolución del ingreso efectuado ya que este no extinguió la obligación tributaria.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- La Sala anticipa que procede aceptar el motivo alegado por la entidad reclamante por las siguientes razones:

Primera.- Ante el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, que comporta la no producción, en principio, de efectos suspensivos de las reclamaciones económico-administrativas, cuando el sujeto pasivo se muestra disconforme con una liquidación y decide acudir a la vía de reclamación, necesariamente tiene que optar para evitar la vía de apremio entre pedir la suspensión o bien efectuar el ingreso en el plazo establecido...

En los supuestos en que se obtiene la suspensión este Tribunal declaró, en sentencia de 18 de Marzo de 1992, que la suspensión del acto administrativo que regulaba el art. 81 del Reglamento de 1981 no afectaba al plazo de prescripción, porque se trataba de una moratoria que el acreedor concedía al deudor, mientras que se revisaba la conformidad a Derecho de la deuda exigida, y que perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor revisar el acto antes de que se consumase el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción.

La misma solución ha de resultar aplicable en caso de impugnación de la liquidación e ingreso, pues la interposición de la reclamación implica la disconformidad del sujeto pasivo con el acto impugnado, a pesar de satisfacer el tributo, cuyo pago resulta obligado para evitar la acción ejecutiva de la Administración.

Otra cosa equivaldría a hacer de peor condición al reclamante que ingresa con respecto al que obtiene la suspensión de la deuda.

Segunda.- Es cierto que el Reglamento General de Recaudación de 1990 considera que el efecto del pago o cumplimiento de la deuda es la extinción de la misma, no aludiendo a un pago con otra finalidad, pero no lo es menos que el mismo Reglamento, al regular la consignación, admite que en el procedimiento tributario existen algunas notas diferenciales con respecto a esta figura en Derecho Civil, pues puede hacerse no sólo con la finalidad de extinción, sino también con otra estrictamente procedimental, como es la de suspender la ejecución del acto impugnado...

... cabe también la consignación con finalidad de suspensión de la ejecutoriedad del acto impugnado, que tiene lugar en los casos de interposición de reclamación o recursos, aunque en estos casos puede conseguirse el mismo efecto y es lo usual, en la actualidad, simplemente afianzando la deuda impugnada.

Ante esta realidad, si se admite la consignación con efectos suspensivos de la ejecución del acto, nada impide, que el ingreso pueda entenderse que se realiza también con estos mismos efectos en caso de reclamación o recurso...

Quinto.- El segundo de los motivos tiende a reforzar la tesis de la prescripción pretendida por la recurrente, alegándose que la argumentación de la tesis de la sentencia supone una indebida aplicación del principio general solve et repete, invitando a los contribuyentes a no pagar las deudas reclamadas ante la eventualidad de una prescripción en la resolución...

Sexto.- ... La estimación del recurso comporta la anulación de los actos recurridos, debiendo declararse, por tanto, prescrito el derecho de la Administración a girar liquidación por el Impuesto de Sociedades al año 1985, con devolución de la cantidad ingresada y sus intereses.

VOTO PARTICULAR QUE EMITE EL MAGISTRADO DE SALA EXCMO. SR. DON MANUEL MARTÍN TIMÓN EN RELACIÓN CON LA SENTENCIA DICTADA EL 14 DE JUNIO DE 2006, EN EL RECURSO DE CASACION 5170/01

1.º.- En el primero de los motivos del recurso de casación, la entidad recurrente, Composan S.A., alega infracción del artículo 64 a) y b) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963...

...a pesar de que el instituto de la prescripción tributaria ha sido abordado por la jurisprudencia en casi todos sus matices, no ha existido pronunciamiento expreso acerca del problema que se plantea el presente recurso de casación, esto es el efecto que debe darse al pago de la deuda efectuada voluntariamente por el deudor, probablemente con la intención lógica -que resalta la sentencia recurrida- de evitar un procedimiento de apremio tras haberse firmado actas de conformidad, cuando tras dicho pago, la tramitación de la reclamación económico-administrativa entablada por el deudor, se ve paralizada durante el plazo de prescripción.

Desde luego que producida la satisfacción de la obligación tributaria a través del pago por parte del sujeto pasivo, tuvo lugar el efecto extintivo de la obligación,...

Y consumados los referidos efectos -extintivo, satisfactivo y liberatorio-, es obvio que quedó también consumada la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, sin que tan siquiera pudiera llegar a nacer la acción ejecutiva y, en consecuencia, la posibilidad de prescripción de la misma.

Por tanto, el único problema que puede plantearse -y que ya adelanto que, según mi criterio, ha de tener respuesta negativa-, es si una vez pagada la deuda tributaria, puede seguirse hablando de prescripción, no de la acción ejecutiva -que ya hemos visto que ni siquiera llega a nacer-, sino de la acción declarativa o, como dice el artículo 64 a) del a Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, del «derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

Como es sabido, la autotutela declarativa determina que por la generación de actos administrativos se produzcan derechos y obligaciones para los administrados. Traducido al caso contemplado en el presente recurso, la autotutela declarativa supone que practicada la liquidación y notificada al sujeto pasivo, comienza el período voluntario de cumplimiento de la obligación.

Pues bien, el pago de la deuda tributaria efectuado por la entidad recurrente -con el triple efecto antes señalado-, supuso la extinción de la acción o derecho de la Administración y consecuente imposibilidad de nacer el procedimiento de ejecución o de apremio.

Cuestión distinta es que a pesar de la extinción del derecho, subsista la falta de firmeza del acto administrativo que dio lugar a aquél, pero lo cierto es que ejecutividad y firmeza corren distintos caminos en el Derecho Administrativo, por lo que puede producirse el agotamiento de la primera sin que la segunda haya tenido lugar.

Ahora bien, lo que ya no ocurrirá en virtud de lo expuesto, es que la tardanza en resolver por parte del órgano de resolución de reclamaciones económico-administrativas, genere inseguridad acerca de la existencia o no de prescripción -que es lo que justifica la uniforme doctrina juris-

prudencial de esta Sala-, por la sencilla razón de que no pueden concurrir al mismo tiempo la inexistencia del derecho -por satisfacción del mismo- con su prescripción.

Entiendo que no debe aceptarse la tesis de la actora, expuesta ahora, de que el pago fue «cautelar o condicional», sin efecto solutorio. Si solo se quería evitar la acción ejecutiva de la Administración, bien pudo obtenerse la suspensión mediante «depósito en dinero» de conformidad a lo previsto en el artículo 81.4.a) del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, regulador del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas en el momento de tener lugar los hechos.

2.º.- En el segundo de los motivos se alega infracción del principio de igualdad en la aplicación de la ley -artículo 24. CE- e indebida aplicación del principio solve et repete en el ámbito tributario.

Se sostiene que no aceptar la existencia de prescripción es tanto como hacer de peor condición ante la inactividad de la Administración, a quien paga la deuda tributaria, que quien obtiene la suspensión.

Sin embargo, tampoco puede aceptarse el motivo, pues dejando al margen la cita de un precepto que no resulta adecuado, es lo cierto que el sujeto pasivo que voluntariamente ha pagado tiene una circunstancia esencialmente diferente de aquél otro que no ha pagado. ■