

Antes de dar por finalizado el procedimiento la Inspección debe agotar el plazo máximo de interrupción de sus actuaciones en espera de recibir la información con trascendencia tributaria solicitada a otro Estado

Se plantea ante la Sala si fue correcta la actuación de la Administración Tributaria de dictar una liquidación provisional al amparo de los arts. 101.4 a) de la LGT y 190.3 b) del RGIT, cuando la Inspección procedió a abrir un periodo de interrupción de las actuaciones, al amparo del art. 103 a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado; liquidación provisional que fue dictada sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla este último precepto.

Señala el Tribunal que la regla general ha de ser el dictado de una liquidación definitiva previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, y la excepción el dictado de una liquidación provisional cuando exista una imposibilidad objetiva de comprobar con carácter definitivo los elementos de la obligación tributaria. Así, cuando la Inspección requiere información a otro Estado, e inicia un periodo de interrupción justificada de las actuaciones al amparo del art. 103 a) RGIT, y antes del transcurso del plazo máximo de 12 meses previsto da por finalizado el procedimiento, no puede decirse que haya imposibilidad de culminar la comprobación definitiva de los elementos de la obligación tributaria, por lo que no podía dictar una liquidación provisional hasta que hubiera transcurrido el citado plazo.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1477/2022, de 14 de noviembre de 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5899/2020

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 14 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 5899/2020, interpuesto por el procurador don Raúl Vicente Bezjak, en representación de don Gonzalo, contra la sentencia dictada el 30 de abril de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso-administrativo núm. 425/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 30 de abril de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la

Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 425/2018, interpuesto frente a la resolución de 19 de diciembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), que desestima la reclamación interpuesta por el concepto IRPF ejercicios 2010 a 2013, estimando la reclamación relativa al acuerdo sancionador.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Gonzalo representado por la Procuradora D.ª PAULA BERNAL COLOMINA y asistido por el letrado D. JUAN JOSÉ ARRIBAS GUZMAN contra la Resolución de fecha 19-12-2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, por la que se desestima la reclamación NUM000 por el concepto IRPF ejercicios 2010 a 2013 estimando la reclamación NUM001 relativa al acuerdo sancionador, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Con expresa imposición de costas en los términos expresados por el FD 7º de la presente resolución".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Raúl Vicente Bezzak, en representación de don Gonzalo, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 103.a) del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGIT"] y los artículos 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 190.3.b) RGIT.

2. La Sala de instancia, por auto de 24 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de don Gonzalo, como parte recurrente, y el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de mayo de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Dilucidar si, en los supuestos de petición de información con trascendencia tributaria a otro Estado, al amparo del artículo 103.a) RGIT, y sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, puede la Inspección dictar una liquidación provisional, al socaire de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT o, por el contrario, la administración tributaria se encuentra compelida por la terminación del citado plazo para poner fin a dicha situación de interrupción justificada, toda vez que no terminado ese plazo, no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 103.a) del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio y 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 190.3.b) RGIT. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La representación procesal de don Gonzalo, mediante escrito fechado el 5 de julio de 2021, interpuso recurso de casación en el que alega que "abierto un período de interrupción justificada por la Inspección, del artículo 103.a) del RGAT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, en este caso Suiza, no puede la Inspección concluir el procedimiento dictando una liquidación provisional. Y que ello, en todo caso, debería ser así cuando no se ha agotado el plazo máximo, de 12 meses, para recibir dicha información requerida a otro Estado. En otro caso se infringe dicho precepto, y los artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGAT".

Parte de una premisa jurídica esencial, como es la excepcionalidad de la liquidación provisional que fundamenta, de un lado, en el tenor literal del artículo 101 LGT, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, ex artículo 9.3 de la Constitución. A tal fin señala que la Ley General Tributaria se refiere, primeramente, en el apartado 3 del artículo 101, a las liquidaciones definitivas, de forma previa a tratar las liquidaciones provisionales, de lo que se infiere con nitidez que, si las actuaciones son de alcance general, como en el caso que nos ocupa, la norma impone que la liquidación sea definitiva, y la excepción ("salvo" dice el precepto) ha de ser la provisionalidad. La posibilidad que refleja el término "podrán", en el artículo 101.4 de la LGT (liquidaciones provisionales), frente al carácter imperativo del término "Tendrán" (liquidaciones definitivas), evidencia la voluntad del legislador sobre la base del referido principio de seguridad jurídica, de que la regla general ha de ser el dictado de una liquidación definitiva previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, y la excepción el dictado de una liquidación provisional.

Y de otro, en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, citando a tal fin la sentencia de 4 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4883/2011).

Afirma que "si es obligación de la Administración ultimar el procedimiento de comprobación dentro del plazo legalmente previsto, si dispone de los medios para ello -y un medio para ello es la facultad de requerir a otros Estados información tributaria y esperar, al menos, el plazo máximo de 12 meses que habilita la Ley como período de interrupción justificada, sin que ello afecte al plazo máximo de duración de las actuaciones-, y puede así cerrarse la comprobación mediante una liquidación definitiva, y, sin embargo, pese a todo ello, decide la Inspección poner fin a las actuaciones, no ultimando los medios a su alcance para completar la comprobación, y dictando una liquidación provisional que habría de ser excepcional, dicha liquidación provisional resulta improcedente".

En segundo término, defiende que el requerimiento a terceros Estados y la apertura por ello de un período de interrupción justificada (ex artículo 103.a) del RGAT), no habilita el dictado de una liquidación provisional (ex artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGAT).

Cita las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso de casación número 5990/2007), 26 de enero de 2011 (recurso núm. 964/2009) y 22 de diciembre de 2016 (recurso núm. 3654/2015). Sostiene que de la Sentencia de 24 de enero de 2011 referida "resulta con meridiana claridad que la existencia de un período de interrupción justificada de las actuaciones va asociada, si no a la imposible prosecución de las actuaciones -que pueden continuar-, desde luego sí a la necesidad de contar con dicha información requerida para dictar una liquidación. Precisamente la imposibilidad de dictar una liquidación, es lo que habilita la apertura de un período de interrupción justificada de las actuaciones".

Considera que el artículo 103.a) del RGAT es, frente a los artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGAT, una norma especial, específica para la eventualidad de que se haya abierto un período de interrupción justificada de las actuaciones por el requerimiento de información a otros Estados.

Concluye, en este punto, que "la norma especial que es el artículo 103.a) del RGAT, no habilita, mediando una interrupción justificada de las actuaciones por requerimiento de información a otro Estado (a diferencia de otros supuestos del mismo precepto), el dictado de una liquidación

provisional", que "de las normas generales que regulan el dictado de liquidaciones provisionales, artículo 101.4.a) de la LGT y el concreto artículo 190.3.b) del RGAT que aplicó la Inspección y la sentencia recurrida, no se desprende la posibilidad de dictar, en un caso de requerimientos a otros Estados, una liquidación provisional" y "consecuentemente, en tales supuestos de requerimiento de información a otro Estado, el dictado de una liquidación provisional carece de cobertura legal".

En todo caso defiende que "de poder dictarse una liquidación provisional habiéndose abierto un período de interrupción justificada por la vía del artículo 103.a) del RGAT, ello sólo será posible una vez agotado el plazo de 12 meses máximo que dicho precepto establece como período de interrupción justificada de las actuaciones".

Afirma que "no agotado el plazo máximo de 12 meses que habilita la interrupción justificada del artículo 103.a) del RGAT, no puede decirse que no haya sido posible la comprobación definitiva - artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGAT-, y por tanto no puede dictarse una liquidación provisional" y "si lo que negamos en el punto anterior se entendiera como posible, entonces habrá de concluirse que no hay interrupción justificada de las actuaciones con la emisión del requerimiento de información a otro Estado".

Solicita de la Sala se realicen los siguientes pronunciamientos sobre los preceptos controvertidos:

"Que el artículo 103 del RGAT, es una norma especial, que regula los períodos de interrupción justificada de las actuaciones, y determina específicamente en qué casos exclusivamente, de los allí previstos, puede dictarse una liquidación provisional, y en concreto el apartado a), referido a los supuestos de interrupción justificada por requerimiento de información a otros Estados, no admite el dictado de una liquidación provisional.

- Que el artículo 190.3.b) del RGAT, norma dictada en desarrollo del artículo 101.4.a) de la LGT, prevé la liquidación provisional cuando no se han obtenido los datos solicitados a *terceros*, pero esta previsión no es extensible al supuesto de datos o informaciones requeridas a otros Estados de conformidad con el artículo 103.a) del RGAT.

- Que, en su caso, requerida información a otros Estados al amparo del artículo 103.a) del RGAT, sólo cabe dictar una liquidación provisional cuando se haya agotado el plazo máximo de 12 meses, pues solo en ese caso puede predicarse la circunstancia de que no haya sido posible la comprobación definitiva de la obligación tributaria, de los artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGAT.

- Que, en todo caso, de poder dictarse, o de dictarse una liquidación provisional habiéndose requerido información a otro Estado, no cabe considerar que se abra un período de interrupción justificada de las actuaciones mediante dicho requerimiento de información, pues no concurre en tal caso la justificación exigible para ello de conformidad con el artículo 103.a) del RGAT".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule la Sentencia impugnada y estime el recurso número 425/2018, anulando el Acuerdo de liquidación provisional dictado por la Inspección en Valencia de la AEAT, por el concepto de IRPF, ejercicio 2010".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 14 de septiembre de 2021, en el que afirma que el legislador no concibe la liquidación provisional como una excepción, si bien, dada la configuración habitual del procedimiento inspector como procedimiento de comprobación general sin limitación de medios que puede emplear la Administración tributaria, declara que lo normal será dictar una liquidación definitiva y prevé determinados supuestos en los que no será así, siendo así que esos supuestos más que una excepción,

en el sentido que pretende darle la parte recurrente, suponen una garantía para desarrollar una adecuada investigación tributaria.

Sostiene que no existe la incompatibilidad absoluta alegada entre el requerimiento de información a terceros Estados con apertura de un periodo de interrupción justificada y el dictado de una liquidación provisional.

Aduce que el art. 104.2 LGT, en lo que aquí interesa, desarrollado por el art. 103 RGIT, se extiende a todos los procedimientos tributarios y regula los supuestos de interrupción justificada de dichos procedimientos; y el art. 101.4.a) LGT, desarrollado por el art. 190 LGT, tiene un ámbito de aplicación específico pues afecta exclusivamente al procedimiento inspector y, dentro del mismo, contempla un supuesto de liquidación provisional, por lo que ninguna incompatibilidad existe entre la posible apreciación de un supuesto de interrupción justificada y la posibilidad de dictar una liquidación provisional en el procedimiento inspector.

Considera que el art. 103 RGIT no es una norma especial en el sentido que pretende atribuirle la parte recurrente, sino que el precepto tiene por objeto determinar los distintos supuestos de interrupción justificada, siendo esa su finalidad en desarrollo del art. 104.2 LGT.

Sostiene en relación al término "terceros" que utiliza el art. 190.3.b) RGIT, que "tercero" tanto puede ser una persona física o jurídica ajena al procedimiento, como otra Administración u otro Estado, sin que tampoco resulte decisiva la modificación de la redacción del artículo 190.3.b) RGIT, vigente a partir de 1 de enero de 2018, pues esa modificación tiene una finalidad interpretativa, como resulta del Preámbulo del RD 1070/2017, de 29 de diciembre, que modifica el precepto.

Por último, en relación al art. 103 a) RGIT, considera que establece un plazo máximo de duración de la interrupción justificada pero no un plazo que sea de necesaria observancia a los efectos pretendidos por la recurrente.

En relación con la cuestión planteada en el Auto de admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente:

"En las circunstancias que concurren en el presente caso, en los supuestos de petición de información con trascendencia tributaria a otro Estado, al amparo del artículo 103.a) RGIT, y sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, puede la Inspección dictar una liquidación provisional, al socaire de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida, fijando como doctrina la que se invoca en el anterior apartado tercero del presente escrito".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 16 de septiembre de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 8 de noviembre de 2022, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por don Gonzalo y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en dilucidar si, en los supuestos de petición de información con trascendencia tributaria a otro Estado, al amparo del artículo 103.a) RGIT, y sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, puede la Inspección dictar una liquidación provisional, al socaire de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT o, por el contrario, la administración tributaria se encuentra compelida por la terminación del citado plazo para poner fin a dicha situación de interrupción justificada, toda vez que no terminado ese plazo, no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT.

Por tanto, se trata de esclarecer si, abierto un periodo de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, en este caso Suiza, puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, dictar una liquidación provisional, al amparo de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. Se iniciaron actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2010 a 2013, mediante comunicación de inicio notificada el 21 de enero de 2015, que concluyeron con la notificación el 5 de octubre de 2016 del acuerdo de liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2010. La duración total de las actuaciones es de 623 días, dato que no resulta controvertido.

2.2. De esos días, y en aplicación del artículo 103.a) RGIT, la Inspección consideró que hubo interrupción justificada de las actuaciones durante 243 días desde que requiere información a las autoridades fiscales de Suiza -1 de octubre de 2015- hasta que decide poner fin al procedimiento, dando trámite de audiencia previa a las actas al obligado tributario, el 31 de mayo de 2016, notificándose el 5 de octubre de ese mismo año al acuerdo de liquidación provisional.

La Inspección califica la liquidación como provisional por las razones que figuran en el apartado octavo del acuerdo de liquidación:

" OCTAVO. - Carácter de la liquidación.

La presente liquidación tiene carácter provisional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190.3.b) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, a cuyo tenor:

"3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

...

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros."

En el presente caso, no se ha recibido respuesta a la petición formulada por el Equipo de Inspección actuante (n.º 46850R5), a la petición de información solicitada a las Autoridades fiscales de Suiza y, asimismo, el obligado tributario tampoco ha aportado documentación o información al respecto".

Por tanto, pese a no haber recibido contestación de las autoridades fiscales Suizas, ni haber agotado el plazo máximo de 12 meses de interrupción justificada -que finalizaba el 1 de octubre de 2016-, la Inspección puso fin a la instrucción del procedimiento, dando trámite de audiencia previa a las actas al obligado tributario, el 31 de mayo de 2016, y meses más tarde, el 5 de octubre de 2016, notifica el acuerdo de liquidación provisional por el IRPF de 2010.

2.3. El recurrente interpuso reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (TEARCV), impugnando la calificación de la liquidación como provisional con infracción del artículo 101.4.a) LGT, que resolvió confirmando la liquidación impugnada y estimando la reclamación relativa al acuerdo sancionador.

El TEAR ratifica el criterio de la Inspección, por las siguientes razones recogidas en el fundamento tercero de su resolución:

"TERCERO.- En cuanto a la calificación como provisional de la liquidación practicada en el acuerdo impugnado, teniendo presente la formulación el día 1 de octubre de 2015 de una solicitud a la Administración de la Confederación Suiza de información precisa para la comprobación de uno de los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento, así como que dicha solicitud no había sido atendida en absoluto en la fecha en que se puso de manifiesto el expediente al interesado, el día 31 de mayo de 2016, ni consta que lo haya sido posteriormente, debe considerarse concurrente la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 3 del artículo 190 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria para, de conformidad con lo establecido en el último inciso de la letra a) del apartado 4 del artículo 101 de la Ley General Tributaria, otorgar carácter provisional a la liquidación finalmente practicada. Todo ello independientemente de que, según dispone la letra a) del artículo 103 del repetido Reglamento General, la formulación de dicha solicitud provoque el inicio de una interrupción justificada del procedimiento".

2.4. Contra la mencionada resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 425/2018 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que dictó sentencia desestimatoria el 30 de abril de 2020.

La ratio decidendi de la sentencia de instancia, objeto de impugnación casacional, por lo que aquí interesa, se contiene en el FJ quinto, en el que tras reproducir el contenido de los artículos 101.4.a) LGT y 103.a) y 190.3.b) RGIT, desestima la pretensión del interesado, considerando que la liquidación tiene carácter provisional por los siguientes motivos:

"Tampoco este último motivo de impugnación puede tener favorable acogida pues ciertamente, el carácter provisional de la liquidación practicada queda debidamente justificado en los preceptos expresados, y en el hecho de no haberse recibido respuesta a la petición formulada por el Equipo de Inspección actuante a la petición de información solicitada a las Autoridades fiscales de Suiza, sin que tampoco el obligado tributario haya aportado documentación o información al respecto lo que permite subsumirse de lleno en el precepto precitado y sin que la calificación de periodo transcurrido desde que se solicita dicha información hasta la finalización del procedimiento como interrupción justificada, permita excluir, como el recurrente pretende, la aplicación de tales preceptos al ser cuestiones distintas, por un lado, la calificación del periodo en el que se solicita dicha información como interrupción justificada, respecto de la calificación de la liquidación, como provisional, al no haber sido obtenida la información solicitada, todo lo cual debe conducir, sin más, a la desestimación del recurso interpuesto."

SEGUNDO. Preceptos objeto de interpretación.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio, son el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] y 103.a) y 190.3.b) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ["RGIT"].

El artículo 101 de la LGT, que lleva por rúbrica *Las liquidaciones tributarias: concepto y clases*, establece reglas sobre las liquidaciones tributarias y la distinción entre liquidaciones definitivas y provisionales. En particular, el art. 101.2 y 3 dispone que:

"[...] 2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter."

A su vez, el artículo 101.4 LGT se refiere a las liquidaciones provisionales en general y, en particular, a los supuestos en los que el procedimiento inspector puede terminar por liquidación provisional.

En concreto, en lo que interesa al presente recurso, el art. 101.4. LGT dispone que:

"4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente [...]."

2. También promueve la parte recurrente la exégesis del artículo 190 RGIT, *Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección*, en la redacción aplicable al caso de autos, incluido en el Capítulo II " *Procedimiento de inspección* ", del Título V " *Actuaciones y procedimiento de inspección* ", que señalaba que:

"1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

(...)

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación

con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

(...)

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros".

3. Y, por último, el artículo 103.a) del RGIT, *Periodos de interrupción justificada*, disponía, en la redacción aplicable por razones temporales, lo siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán periodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses".

TERCERO. Criterio interpretativo de esta sentencia.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional consiste en determinar si, abierto un periodo de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, en este caso Suiza, puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, dictar una liquidación provisional, al amparo de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT.

2. La adecuada solución de dicha cuestión, aconseja examinar la naturaleza de las liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección.

Con carácter general, cabe señalar que corresponde a la Administración tributaria impulsar los procedimientos de comprobación e investigación hasta su conclusión, dentro del plazo legalmente previsto.

Pues bien, el artículo 101 de la LGT, cuyo contenido se ha transcrito, regula la existencia de dos tipos de liquidaciones, definitivas y provisionales, siendo así que de su contenido se desprende, sin dificultad, que la regla general en el procedimiento de inspección será el dictado de una liquidación definitiva previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, y la excepción el dictado de una liquidación provisional cuando concurren determinados supuestos, entre otros, por lo que aquí interesa, "*cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento*".

Se remite el precepto legal a los " términos que se establezcan reglamentariamente ", desarrollo reglamentario que ha llevado a cabo el artículo 190 RGIT que, ampliando el ámbito de la previsión legal, recoge que las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento " *por concurrir alguna de las siguientes causas: b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros* ".

Así, pues, la regla general ha de ser el dictado de una liquidación definitiva previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, y la excepción el dictado de una liquidación provisional.

El carácter excepcional de la liquidación provisional ha sido recogido por la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 8 de marzo de 2022, RCA 2744/2020, en la que señala que:

"[...] el régimen legal de la liquidación provisional (que no deja de ser una excepción en favor de la Administración, que puede desmembrar así la determinación final del impuesto de que se trate) está reservado por la ley a casos tasados, presididos todos ellos por la idea de incertidumbre, esto es, de desconocimiento de datos esenciales, definitivos y ciertos en que basar la determinación final de la deuda [...]".

Añade la sentencia que, conforme al artículo 101 de la LGT, "*[l]as liquidaciones provisionales son regladas*" y obedecen a determinadas situaciones tasadas, y recuerda que "*la liquidación provisional es un mecanismo jurídico rigurosamente excepcional y, desde luego, propio del procedimiento de inspección (...)*".

Asimismo, cabe traer a colación la sentencia de esta Sala, de 4 de diciembre de 2013, RCA 4883/2011, en la que se declara:

"[...] Con arreglo a nuestra jurisprudencia, es principio general que las comprobaciones e investigaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deben ser completas y definitivas. Así lo imponen tanto la seguridad jurídica y económica del contribuyente, como la necesidad de que la actuación inspectora incida lo imprescindible en su esfera privada, razones todas inmanentes al artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 cuando dispone que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, asegurando el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Por ello, la comprobación y la investigación parciales deben contemplarse como excepción, debiendo interpretarse la posibilidad de las actas previas, que son su desenlace, como una excepción [véanse la sentencia de 26 de marzo de 2004 (casación 11050/98, FJ 7.º), tres de 14 de marzo de 2005 (casaciones 3137/00, 3138/00 y 3147/00, FFJJ 5.º, 3.º y 3.º, respectivamente), dos de 21 de marzo de 2005 (casaciones 3419/00 y 3451/00, FFJJ 4.º.B) y 5.º.c), respectivamente); 28 de junio de 2006 (casación 3608/01, FJ 4.º), 25 de octubre de 2006 (casación 4573/01, FJ 4.º), 8 de noviembre de 2006 (casación 4367/01, FJ 4.º), 20 de noviembre de 2008 (casación 666/04, FJ 5.º), 23 de abril de 2009 (casación 9469/04, FJ 5.º) y 9 de julio de 2009 (casación 1018/06, FJ 4.º)].

En esos pronunciamientos hemos censurado una aplicación extensiva de las normas que amparan las actas previas, sobre todo como medio para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar. El mismo espíritu nos debe llevar ahora a afirmar que tampoco puede su utilización constituir un instrumento para eludir las reglas que establecen un plazo máximo de duración para las actuaciones de comprobación e inspección. Queremos con ello decir que, cuando el artículo 50.2.c) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que puede levantarse un acta previa si no ha sido posible ultimar la investigación o la comprobación de los hechos o bases imposables y resulte necesario suspender las actuaciones, está refiriéndose a una imposibilidad objetiva, desvinculada de cualquier idea de culpabilidad, con independencia de a quién pueda ser achacable la situación (...). Pero al mismo tiempo, se ha de convenir que esa situación objetiva de imposibilidad ha de ser ciertamente tal, y no cabe hablar de la misma cuando realmente no hay orfandad de datos o cuando, siendo real, resulta la consecuencia de no haber la Inspección usado todos los medios que pone a su disposición el ordenamiento jurídico para su cosecha. Recuérdese que las actas previas son una excepción y, por ello, un último remedio".

Completa el análisis anterior, la consideración, efectuada por la recurrente, de que los requerimientos de información a otros Estados son un mecanismo que el ordenamiento jurídico regula y pone al servicio de la Administración tributaria para que ésta pueda comprobar la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, cuando existan las correspondientes notas de internacionalidad. Y si ello es así, es obligación de la Administración, tal y como declara la referida sentencia, utilizar todos los medios que pone a su disposición el ordenamiento jurídico para comprobar los elementos de la obligación tributaria.

En último término, conviene reiterar que la imposibilidad de comprobar con carácter definitivo elementos de la obligación tributaria, causa que habilita el dictado de una liquidación provisional, ha de ser una imposibilidad objetiva, desvinculada de cualquier idea de culpabilidad y realmente concurrente como tal.

3. Partiendo de lo expuesto, no puede sostenerse que en el caso examinado concurra una imposibilidad objetiva de comprobar con carácter definitivo los elementos de la obligación tributaria, por lo que, a juicio de esta Sala, no concurre el presupuesto que justificaba la aplicación del artículo 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGIT.

La razón que, sucintamente, nos lleva a alcanzar dicha conclusión es que, cuando la Inspección requiere información a otro Estado, e inicia así un período de interrupción justificada de las actuaciones al amparo del artículo 103.a.) del RGIT, y antes del transcurso del plazo máximo de doce meses previsto da por finalizado el procedimiento, no puede decirse que haya una imposibilidad de culminar la comprobación definitiva de los elementos de la obligación tributaria, pues de haberla, sería atribuible a la propia actuación de la Inspección, que ha dado por concluido el procedimiento de comprobación de forma prematura, sin esperar al transcurso del plazo máximo previsto.

Dicho de otra forma, la Administración se anticipa a dar por concluido el procedimiento sin agotar el plazo de doce meses previsto y presume que no va a poder comprobar definitivamente todos los elementos de la obligación tributaria, lo que le sirve para el dictado de una liquidación provisional.

Los períodos de interrupción justificada de las actuaciones, del artículo 103 del RGIT, se definen, en esencia, por la imposibilidad de continuar el procedimiento, sin perjuicio del establecimiento de determinados límites temporales (12 meses del apartado a) del precepto). Tal y como ha declarado reiteradamente esta Sala [véanse la sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso de casación número 5990/2007), de 26 de enero de 2011 (recurso casación núm. 964/2009) y de 22 de diciembre de 2016 (recurso núm. 3654/2015), entre otras], la existencia de un período de interrupción justificada de las actuaciones va asociada, si no a la imposible prosecución de las actuaciones -que pueden continuar-, sí a la necesidad de contar con la información requerida para dictar una liquidación, pues es la imposibilidad de dictar una liquidación lo que habilita la apertura de un período de interrupción justificada de las actuaciones.

Pues bien, en este caso, si la Inspección disponía de un plazo máximo de 12 meses para esperar la información que había requerido a las autoridades suizas, sin que dicho plazo perjudique la duración máxima de las actuaciones inspectoras, toda vez que el período de interrupción justificada de las actuaciones determina la extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, resulta evidente que, antes de que se agote dicho plazo máximo de 12 meses, no puede decirse que no haya sido posible la comprobación definitiva, conforme exige el artículo 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGIT. En suma, en tales casos, no se da la imposibilidad objetiva que habilita el dictado de una liquidación provisional.

Como bien dice la parte recurrente, no concurre el presupuesto de la imposible comprobación definitiva, ex artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGIT, para dictar una liquidación provisional, si requerida información a otro Estado y abierto un período de interrupción justificada de las

actuaciones, del artículo 103.a) del RGAT, no se agota el plazo máximo de 12 meses de que dispone la Administración para recibir dicha información.

Tal y como hemos expuesto, la Inspección dio por concluido el procedimiento de comprobación de forma prematura, pues dentro del plazo máximo de 12 meses previsto en el artículo 103.a) del RGIT, todavía era posible la comprobación definitiva de todos los elementos de la obligación tributaria, dado que aún podía llegar la información solicitada, que se consideraba necesaria al efecto. Frente a ello, la Inspección puso fin a dicho período -casi cinco meses antes de concluir ese plazo máximo de 12 meses- dictando una liquidación provisional -como si aquella información requerida ya no fuera necesaria-, que interrumpe la prescripción y que permite una nueva comprobación posterior dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

Esa actuación de la Administración, iniciando un período de interrupción justificada de las actuaciones al amparo del artículo 103.a.) del RGIT, por considerar que era necesario contar con determinada información -requerida a otro Estado- para dictar una liquidación, y antes de haberse agotado el plazo máximo de 12 meses, proceder a dictar una liquidación provisional fundándose en no haberse recibido respuesta a la petición de información solicitada a las Autoridades fiscales de Suiza, se considera vulneradora del principio de buena Administración pues utiliza un instrumento que le permite eludir las reglas que establecen un plazo máximo de duración para las actuaciones de comprobación, se produce la interrupción de la prescripción y le permite una nueva comprobación posterior.

4. A la vista de cuanto antecede, difícilmente puede mantenerse que concurría la imposibilidad de culminar la comprobación como causa habilitante del dictado de una liquidación provisional, pues como ha declarado esta Sala, el régimen legal de la liquidación provisional está reservado por la ley a casos tasados, presididos todos ellos por la idea de incertidumbre, esto es, de desconocimiento de datos esenciales, definitivos y ciertos en que basar la determinación final de la deuda, que aquí no concurren, por lo que, a juicio de esta Sala, no se da en el caso debatido el presupuesto que justificaba el dictado de una liquidación provisional, conforme a los artículos 101.4.a) de la LGT y 190.3.b) del RGIT.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, abierto un período de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, no puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, dictar una liquidación provisional, toda vez que no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Consecuencia necesaria de todo lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado, es que la sentencia impugnada debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada.

Lo razonado comporta, asimismo, que el recurso contencioso-administrativo haya de ser estimado, con declaración de nulidad de la resolución desestimatoria del TEAR de la Comunidad Valenciana y del acuerdo de liquidación provisional del que trae causa, dictado por el concepto de IRPF, ejercicio 2010.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará

las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Raúl Vicente Bezjak, en representación de don Gonzalo, contra la sentencia de 30 de abril de 2020 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso-administrativo núm. 425/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo n.º 425/2018 de la referida Sala, interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 19 de diciembre de 2017, que desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional correspondiente al IRPF, ejercicios 2010 a 2013, resolución y liquidación que se anulan por su disconformidad a Derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.