

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Informe sobre la incidencia en la actividad registral de la ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

• Devoluciones tributarias e intereses de demora

Antonio Martínez Lafuente.

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.....18

TEMAS FISCALES

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA39

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....39

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones46

-Procedimiento Tributario.....54

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....60

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....60

TRIBUTOS MUNICIPALES

TM
Tributos MUNICIPALES



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS 4

INFORME SOBRE LA INCIDENCIA EN LA ACTIVIDAD REGISTRAL DE LA LEY 11/2021 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL4

NOVEDADES NORMATIVAS: LEY 11/2021 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

INFORME SOBRE LA INCIDENCIA EN LA ACTIVIDAD REGISTRAL DE LA LEY 11/2021 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras y Conciliación y Mediación Registral

Se ha publicado, en el Boletín Oficial del Estado del día 10 de julio de 2021, La Ley 11/2021, de 9 de julio de 2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Dicha Ley contiene una serie de normas heterogéneas, de las que recogemos a continuación aquellas tributarias que inciden de manera directa o indirecta en las Oficinas Registrales, singularmente las Oficinas Liquidadoras.

Para mayor claridad agrupamos las novedades de la norma en cuatro grandes apartados dedicados a:

- A) La introducción del valor de referencia de mercado en la normativa tributaria
- B) El control de pagos en efectivo
- C) Las modificaciones en la Ley General Tributaria
- D) Otras modificaciones tributarias

A) INTRODUCCIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA DE MERCADO EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

La Ley modifica la normativa de los Impuestos sobre Sucesiones y donaciones, Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y Patrimonio así como de la Ley del Catastro Inmobiliario y la relativa a la ley del Mercado de valores, introduciendo el **valor de referencia de mercado a efectos de la comprobación de valor de los bienes inmuebles**.

Recogemos la incidencia en cada una de las Leyes citadas, incorporando subrayada la modificación sobre la normativa actual:

-Impuesto de Sucesiones y donaciones

Se modifica el **artículo 9**, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 9. Base imponible.

1. Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro

inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.»

-Impuesto sobre el Patrimonio

Se modifica el **apartado uno del artículo 10**, que queda redactado de la siguiente forma:

“(Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán) Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.”

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se modifica el **artículo 10**, que queda redactado de la siguiente forma

«1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en el apartado 3 de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.»

-Ley del Mercado de Valores

Se modifica el **artículo 314** del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 314. Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

2.ª Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se

alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

3.ª En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) del apartado anterior. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

4.ª En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del mismo, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

5.ª En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:

— En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.a), la parte proporcional sobre el valor de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

— En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.b), para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.

— En los supuestos a que se refiere el apartado 2.c), la parte proporcional del valor de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.»

-Ley del Catastro Inmobiliario

Se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario

Siete. Se modifica la disposición transitoria novena, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria novena. Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble.

En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario, la aplicación de los módulos de valor medio previstos en la disposición final tercera para la determinación del valor de referencia de cada inmueble se realizará de acuerdo con las siguientes directrices:

a) Para los bienes inmuebles urbanos, los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Serán de aplicación los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, que se aprueben de acuerdo con las directrices dictadas para la coordinación de valores.

Los valores de suelo de zona permitirán la reproducción de los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito territorial homogéneo de valoración.

La resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, módulos básicos de suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como, en su caso, campos de aplicación de coeficientes correctores.

b) Para los inmuebles rústicos sin construcciones, la resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación, y concretará criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.

El informe anual del mercado inmobiliario al que hace referencia la disposición final tercera determinará los coeficientes correctores aplicables, así como sus importes.»

Ocho. Se modifica la disposición final tercera, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición final tercera. Valor de referencia.

La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.

A este efecto, incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario,

y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

Con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.

Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el Boletín Oficial del Estado en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite por un periodo de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.

La citada resolución será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición, por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.

En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro publicará en el Boletín Oficial del Estado anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro».

-Nota de prensa de La Moncloa

Dadas las múltiples cuestiones que suscita la aprobación del valor de referencia parece conveniente incorporar la nota de prensa publicada por el gobierno con ocasión de la aprobación de la Ley, en cuanto permite atisbar el alcance previsto para el valor de referencia, según la previsión gubernamental:

Esta nueva Ley contempla además una reforma que permitirá que, en el caso de bienes inmuebles, el valor de referencia del Catastro se convierta en la base imponible de los tributos patrimoniales, esto es, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Esta misma regla será aplicable en el Impuesto sobre el Patrimonio para los inmuebles en cuya adquisición, onerosa o lucrativa, la base imponible haya sido el valor de referencia del Catastro.

El objetivo de la medida es reducir la litigiosidad provocada por el valor real, un concepto ambiguo que los tribunales asemejaban al valor de mercado. Tal y como señala explícitamente la Ley, el nuevo valor de referencia no puede superar el valor de mercado, para lo que se emplean factores de minoración en su determinación, de manera que su uso como base imponible no implica un aumento de la tributación.

El valor de referencia de cada inmueble se basa en los precios de todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas y formalizadas ante fedatario público. Además, se realizarán valoraciones individualizadas teniendo en cuenta las características de cada inmueble (calidad constructiva, antigüedad, estado de conservación...). Por tanto, se calcula con unas reglas técnicas justas y transparentes y se fijará por el Catastro mediante un garantista procedimiento administrativo.

Este nuevo uso del valor de referencia, que entrará en vigor el 1 de enero de 2022, cuenta con el apoyo de las Comunidades Autónomas. De hecho, todas las Comunidades de régimen común están suscribiendo convenios de colaboración con el Estado para la coordinación de actuaciones relativas al valor de referencia.

Hay que recordar que el valor de referencia es distinto del valor catastral y por ello, esta norma no afecta en modo alguno a los impuestos que usan el valor catastral como base imponible (como el IRPF, el IBI o el Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

El valor de referencia sólo afectará a quien adquiera un inmueble a partir del 1 de enero de 2022, y a la vez tenga que tributar, bien por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, bien por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Igualmente, sólo podrá afectar al Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiera a inmuebles adquiridos a partir de entonces, en ningún caso al patrimonio preexistente.

B) CONTROL DE PAGOS EN EFECTIVO

La Ley limita el pago en efectivo para determinadas operaciones económicas, bajando de 2.500 a 1.000 euros, en el supuesto de operaciones en el que interviene un empresario o profesional. A su vez, se disminuye el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el caso de particulares con domicilio fiscal fuera de España.

-Modificación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre

Se modifican el número 1 del apartado Uno, los números 4 y 5 del apartado Dos, el número 1 del apartado Tres y se añade

un número 5 al citado apartado Tres, del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000 euros o su contravalor en moneda extranjera.

No obstante, el citado importe será de 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional."

"4. La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 1.000 euros o 10.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera, según se trate de cada uno de los supuestos a que se refiere el número 1 del apartado Uno, respectivamente.

5. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la base de la sanción prevista en el número anterior salvo que concurra un supuesto de reducción de la sanción al que se refiere el número 5 del apartado Tres de este artículo."

"1. El procedimiento sancionador se regirá, con las especialidades previstas en este artículo, por lo dispuesto en el Título IV de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el Capítulo III del Título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como las disposiciones reglamentarias que desarrollen las anteriores leyes.

No obstante lo anterior, el régimen de las notificaciones en dichos procedimientos será el previsto en la sección 3.ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

-Régimen transitorio de la modificación de las limitaciones de pagos en efectivo.

La nueva redacción del apartado uno del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se aplicará a todos los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de la norma, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

Lo dispuesto en los apartados dos y tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 será aplicable a los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de la presente Ley.

No obstante lo anterior, la nueva redacción del número 1.º de la letra b) del número 5 del apartado tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración competente rectificará dichas sanciones.

También se aplicará la citada reducción a la que se refiere el número 5 del apartado Tres del artículo 7 de la Ley 7/2012, si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, desde su entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración competente el desistimiento del recurso interpuesto contra la sanción. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso.

b) Que en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

C) MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Se contemplan ampliamente en el art. 13 de la Ley. Incluimos las más relevantes a efectos registrales y de liquidación.

-Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT)

Se modifica el apartado 2 del artículo 27, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12

meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.»

Régimen transitorio

“La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.”

-Obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT)

Se añade una nueva letra j) en el apartado 2 del artículo 29, que queda redactada de la siguiente forma:

«j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.»

-Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (art. 31 LGT)

Se modifica el apartado 2 del artículo 31, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.»

-Devolución de ingresos indebidos (art. 32 LGT)

Se modifica el apartado 2 del artículo 32, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se

devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.»

-Recaudación en periodo ejecutivo (art. 161 LGT)

Se modifica el apartado 2 del artículo 161, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido.»

-Reducción de las sanciones (art. 188 LGT)

Dieciséis. Se modifican los apartados 1 y 3 del artículo 188, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.»

«3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.»

Régimen transitorio

La nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración tributaria competente rectificará dichas sanciones.

También se aplicará la nueva redacción del apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, desde su entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración Tributaria competente el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o reclamación.

b) Que en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

-Tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones (art. 201 bis LGT)

«Artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

1. Constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta ley;
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta ley;
- f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

2. Constituye infracción tributaria la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de esta Ley, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

La misma persona o entidad que haya sido sancionada por el apartado anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado.

3. Las infracciones previstas en este artículo serán graves.

4. La infracción señalada en el apartado 1 anterior se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones de la letra g) del apartado 1 de este artículo se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

La infracción señalada en el apartado 2 anterior, se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.»

Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (Art. 209 LGT)

Se modifica el apartado 2 del artículo 209, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

D) OTRAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS

El Proyecto de Ley que resumimos contiene otras muchas disposiciones tributarias de las que destacamos por su posible incidencia en la gestión tributaria efectuada desde los Registros las siguientes:

-Cargas deducibles en el ISD

Se modifica el artículo 12, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 12. Cargas deducibles.

Del valor de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso,

de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.»

Se modifica el artículo 16, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 16. Cargas deducibles.

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, del valor de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 12 de esta Ley.»

-Base imponible en el ISD.

Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 18, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión.»

-Acumulación de donaciones y pactos sucesorios en ISD

Se modifica el artículo 30, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 30. Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.

1. Las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor mortis causa, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual.»

-Aplicación beneficios a no residentes en ISD

Se modifica el apartado uno de la disposición adicional segunda, que queda redactado de la siguiente forma:

«Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la

normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.»

-Seguros de vida y rentas temporales en IPAT

Se modifica el artículo 17, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 17. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias.

Uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

No obstante, en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, cuando se perciban rentas, temporales o vitalicias, procedentes de un seguro de vida, estas se computarán por el valor establecido en el apartado Uno de este artículo en la base imponible del perceptor.»

-Relaciones IVA-ITP

Uno. Se modifica el apartado 5 del artículo 7, que queda redactado de la siguiente forma:

«5. No estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como las constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

-Concesiones en ITP

Se modifica el apartado 3 del artículo 13, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario

periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.»

-Cesión de créditos y derechos en ITP

Se modifica el apartado 1 del artículo 17, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.»

-Operaciones societarias

Se modifican los apartados 2 y 4 del artículo 25, que quedan redactados de la siguiente forma:

«2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.»

«4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.»

-Actos jurídicos documentados .

Se modifica el apartado 1 del artículo 30, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.»

-Comprobación de valores:

Se modifican los apartados 1, 2 y 5 del artículo 46, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en

los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

«5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación.»

Para consultar el texto íntegro pinche [aquí](#):



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....	18
Devoluciones tributarias e intereses de demora	18
Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho	18



Devoluciones tributarias e intereses de demora

Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

I. Introducción y fundamento- Como es bien conocido la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, regula con mayor precisión que la normativa anterior lo concerniente a la temática de la presente colaboración; en otro momento presté especial atención al análisis del interés de demora¹ bajo la perspectiva de su percepción por la Hacienda Pública; sin perjuicio de incidir algunas consideraciones en lo expuesto en otro estudio aquí me voy a ocupar de lo que procede abonar al contribuyente con motivo del pago de las cantidades que se satisfacen en su favor con ocasión de las devoluciones tributarias, cuestión esta última como es sabido, mejor desarrollada en la actual Ley General Tributaria.

En estas líneas introductorias procede hacer mención del fundamento del abono de intereses por la Hacienda Pública, una vez superada su consideración de naturaleza sancionadora², y así:

1) Desde el punto de vista del Derecho Nacional: Son varios los pronunciamientos recaídos sobre el particular, todos en la misma orientación.

• Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Diciembre de 2012:

1 Me ocupé del tema en "El interés de demora en las relaciones tributarias", que formó parte de los "Estudios de Derecho Tributario" con prólogo del Profesor Sanz de Bujanda, que tuve la oportunidad de dirigir. "Instituto de Estudios Fiscales" Volumen I (1979), volví sobre ello en: "Nueva visita al interés de demora tributario; un estudio de la doctrina jurisprudencial", Revista "Impuestos". Editorial la Ley, Volumen II (2010); al interés de demora se refieren el artículo 15 "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y el 16 sobre "Simulación" de la citada Ley 58/2003, de 17 de Diciembre.

2 Aún cuando se refiere a la posición acreedora de la Hacienda Pública, traemos a colación el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, plasmado en su conocida Sentencia 76/1990, de 26 de Abril, y al hilo de examinar las reformas introducidas en la Ley General Tributaria, por medio de la Ley 10/1985, de 26 de Abril, expuso: "Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio por el retraso en el pago de la deuda tributaria. Son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo del coste financiero que para la Administración Tributaria, supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas".

"Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas."

• Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Febrero de 2014:

"Tras recordar y analizar "la nueva significación jurídica que le ha atribuido la Jurisprudencia y la doctrina a la institución de los intereses de demora", los cuales "ya no se exigen como sanción sino como indemnización por un daño", la recurrida se considera legitimada para "[e]l abono de los intereses sobre la totalidad de la cuota que resulta a su favor". Y ello como consecuencia, precisamente, "[d]el perjuicio que le ha originado el haber dejado de disponer indebidamente (a la vez que la Administración ha dispuesto indebidamente) de un importe dinerario, según resulta de la regularización practicada por la Inspección". Desde esta perspectiva - aduce-, "ninguna razón de ser tiene que, por una parte de la cuota negativa se reconozca [n] intereses legales [...] y, por la otra parte de cuota, no se le reconozca el derecho [...] al abono de dichos intereses, pues lo cierto es que la Administración ha estado disfrutando indebidamente de un importe que no le correspondía", perjuicio que "debe, pues, ser compensado mediante el abono de los correspondientes intereses compensatorios."³

• Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Julio de 2015

"En las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo los intereses tienen por objeto indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege; mientras los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen, como dijimos

antes, una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria.”

• Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Junio de 2018 “Pues bien, conforme a los principios jurídicos de la naturaleza compensatoria de los intereses de demora, igualdad, indemnidad, equilibrio de las prestaciones y prohibición de enriquecimiento injusto, de igual manera la Administración tributaria debe abonar intereses de demora por la tardanza en el pago de los intereses de demora derivados de una devolución de ingresos indebidos”.

2. Desde el punto de vista del Derecho de la Unión Europea.- El parecer jurisprudencial se manifiesta en los siguientes términos, pero con mayor rotundidad si cabe:

• Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Junio de 2018: “Cuya existencia no pone la Administración en tela de juicio, obliga a una reparación íntegra por la pérdida de disponibilidad del dinero ocasionada por la exacción de un tributo contrario al Derecho de la Unión, que le deje indemne y, a un tiempo, no provoque un enriquecimiento injusto de la Administración si sólo reconoce el pago de los intereses moratorios a partir de una fecha posterior a aquélla en que se satisfizo el tributo (ver la Sentencia TJUE en el asunto C-565/11, Mariana Irimie, arriba citada)”

• Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de Abril de 2013:

“Además, es preciso recordar que, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos - infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a ese Estado o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Esto incluye asimismo las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado (véanse las Sentencias de 8 de Marzo 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. 1-1727, apartados 87 a 89; de 12 de Diciembre de, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. 1-11753, apartado 205; Littlewoods Retail y otros, antes citada, apartado 25, y de 27 de Septiembre de 2012, Zuckerfabrik Jülich y otros, C-

13/10, C-147/10 y C-234/10, Rec. p. 1-0000, apartado 65).

De ello se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses las cuotas de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce, de este ordenamiento jurídico (sentencias, antes citadas, Littlewoods Retail y otros apartado 26, y Zuckerfabrik Jülich y otros apartado 66).

II. Los diversos supuestos de devolución.- Contiene la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre,⁴ diversas precisiones al respecto fruto del acarreo jurisprudencial sobre el particular pues como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Julio de 2015:

“Casación para la unificación de doctrina (2155/2011) la controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de Diciembre de 2003, 21 de Marzo de 2007 , 2 de Abril de 2008 y 17 de Diciembre de 2012), entre "devolución de ingresos indebidos" y "devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes " y que han venido llamándose devoluciones de oficio.”

1. Devoluciones de oficio y de ingresos indebidos.- Actualmente Ley 58/2003, de 17 de Diciembre , General Tributaria, distingue entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece: "La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes, no hablándose ahora de "devoluciones de oficio", para no incurrir en la contradicción con el hecho de que también se pueden solicitar por el interesado.

En cambio, el artículo 32.1 dispone: "La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los infractores tributarios o a los sucesores de unos y otros,

3 Además en la Sentencia mencionada en el texto y con motivo de analizar las dos posiciones que pueden aparecer se expuso: “Por otra parte, la necesidad de mantener un equilibrio en este caso se hace tanto más patente cuanto que el retraso en la regularización inspectora no supondría perjuicio para la Administración, que vería compensada la falta de ingreso en los ejercicios correspondientes con los intereses de demora girados desde la fecha en que debió de producirse el ingreso, mientras que el obligado tributario, que paga dichos intereses de demora, no los recibiría por los ingresos que llevó a cabo de forma indebida”.

4 El punto de referencia normativo es el art. 30 de la vigente Ley General Tributaria a cuyo tenor: “La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta Ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora.”; véase: “Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora, y los recargos”, de Medrano Irazola, que forma parte de la obra que asimismo tuvo el honor de dirigir: “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre)”, Homenaje a Pedro Luís Serrera Contreras. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

los ingresos que indebidamente⁵ se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria. Y el artículo 14.1.a) del Reglamento de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo) reconoce el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos a los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.⁶

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado que la devolución de "ingresos indebidos" se produce por alguno de los siguientes motivos:

1) Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2) Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3) Error "iuris" en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o el contribuyente al presentar su declaración liquidación o autoliquidación.

Como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de Junio de 2018:

"La diferencia esencial entre ambas y la razón de ser del

5 Y en definitiva como se dijo en la Sentencia de 2 de Abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002): "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de los tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente;" por su parte la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Febrero de 2021, expuso: "En las circunstancias del caso, ha de reputarse indebido el ingreso efectuado en la liquidación provisional del ICIO, a efectos de su devolución, en aquellos supuestos en que las obras no se pueden realizar porque la licencia de edificación ha sido anulada judicialmente y se acordó la suspensión cautelar de su ejecutividad en el seno del proceso en el que se dictó la sentencia anulatoria correspondiente, de manera que deben computarse los intereses de demora en favor del contribuyente desde el ingreso del importe de dicha liquidación."

6 Los preceptos legales aparecen desarrollados por el Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, me ocupe del mismo en mi estudio: "El Reglamento general de Revisión de actos tributarios en vía administrativa". Revista "Impuestos". Editorial la Ley, Volumen I (2005); asimismo ha de consultarse lo que a tal fin se dispone en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Junio.

distinto régimen previsto para la obligación de satisfacer intereses en una y otra- no radica en que la devolución tenga lugar en el seno de una relación tributaria trabada respecto de cualquier deuda tributaria, pues todas ellas vienen referidas necesariamente a un tributo singular. Antes bien, la figura del artículo 31 de la Ley General Tributaria está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida, en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida.

Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) de la Ley General Tributaria, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la Administración incurra en mora "debitoris" desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso."

2. La doble impugnación de la autoliquidación.- A ello se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Febrero de 2021, en la que se indica:

"Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la Ley General Tributaria.

A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma Ley General Tributaria, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3) Ley General Tributaria, a la parte agregada

o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho (arts. 32, 34 y concordantes de la Ley General Tributaria), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.

A los efectos que nos ocupan, cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron -luego se supo que acertadamente- que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía insusceptible de ser gravada, a lo que se añade que, en la fecha de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de Febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa.

A este efecto, no es de menor importancia resaltar que tal cuestión suscitada por el Juzgado de esta jurisdicción de San Sebastián determinó, más tarde, de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, como también es necesario recordar que fueron anuladas las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, asimismo, la Ley de Haciendas Locales, que aquí se controvierte en el fondo.

3. Supuestos singulares.- No todos los supuestos quedan cubiertos con lo expuesto en los artículos ya mencionados de la Ley General Tributaria; y así con relación a la declaración de nulidad de la compraventa de un inmueble que se incluyó en una herencia la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Marzo de 2013,⁷ expuso:

“Es un supuesto especialísimo de devolución de ingresos indebidos, derivado de una declaración judicial de nulidad que provoca la ineficacia del hecho imponible por el que en su día se liquidó el impuesto y que supone, por sí mismo, el derecho a la devolución del importe satisfecho por el Impuesto de Sucesiones o, dicho de otro modo, el ingreso que fue “debido” inicialmente se convierte automáticamente “indebido” a consecuencia de

la declaración judicial de nulidad de la compraventa de inmueble, supuesto especial previsto en el Real Decreto 1163/1990, pero al que hay que considerar incluido en el artículo 1.1 del mismo (“Los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias”), y no hacerlo así es tanto como tolerar un enriquecimiento injusto⁸ en detrimento además, de principios constitucionales como los sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la respectiva capacidad económica, igualdad y progresividad (artículo 31 de la Constitución).

Lo expuesto justifica el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso efectuado por el recurrente como consecuencia de la incorporación al caudal hereditario de su madre, de bienes adquiridos por esta última en virtud de compraventa declarada nula en virtud de Sentencia, confirmada por la de este Tribunal Supremo de 11 de Noviembre de 2002.

Pero además, el recurrente solicita en su demanda el reconocimiento del derecho al abono de intereses de demora, y así debe hacerse en estricto cumplimiento del artículo 2.2.b) del Real Decreto 1163/1990, tanto más cuanto éste último derogó los artículos 217 a 219 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, aprobado por Decreto 176/159, de 15 de Enero (Disposición Derogatoria Segunda).”

Asimismo debemos traer a colación lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de Noviembre de 2020, en la que se precisó:

“Determinar si a efectos de fijar el “*dies a quo*” del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre

7 También mencionamos lo expuesto por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Justicia del País Vasco de 20 de Octubre de 2008, que tuvo que resolver las consecuencias de la rescisión de una donación por haberse realizado en fraude acreedores; la devolución del gravamen satisfecho por la donación no ofrecía dudas, ni tampoco el abono de intereses por: “Bien, son varios los elementos a analizar y todos ellos van a confluir en una respuesta única, esto es, que se adeudan también, como reclama la actora, los intereses desde que se hizo efectivo el ingreso y hasta que se devolvió el principal indebido. En primer lugar, si bien pudiera tratarse del colofón ya que es un argumento de autoridad que consagra el criterio de la Sala, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de Junio de 1999 -recurso 3779-1998, junto con las Sentencias que cita la actora, asume que se adeudan también los intereses y no sólo el principal. En segundo lugar, y ya nos adentramos en los elementos que en conjunto van a fundamental el criterio final, el art. 1295 del Código Civil, establece que las consecuencias de la rescisión de los contratos celebrados en perjuicio de los acreedores, como ha sido el caso, son las mismas que presenta la nulidad contractual, esto es, han de restituirse lo recibido y los beneficios o intereses correspondientes, es decir, los efectos son ex tunc, desde que se celebró el contrato, este pierde completamente todos los efectos que haya podido originar. El contrato desaparece por completo del mundo jurídico y material. Nos encontramos, pues, ante un contrato que, rescindido, es como si no se hubiese estipulado.”

8 Me he ocupado del tema en: “El enriquecimiento injusto y el Derecho Tributario”. Libro Homenaje al Profesor Cazorla Prieto. Editorial Thomson Aranzadi (2021).

Construcciones, Instalaciones y Obras -en aquellos casos en los cuales las obras no se ejecutan, por desistimiento del solicitante-, debe atenderse al transcurso del plazo de otorgamiento de la licencia o es necesario un acto formal de declaración de caducidad de la misma por parte del Ayuntamiento.

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que a efectos del “*dies a quo*” del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en aquellos casos en los que las obras no se ejecutan por desistimiento del solicitante, es necesario que exista un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras, o un acto formal de declaración de la caducidad de la licencia por parte del Ayuntamiento, pues tales actos suponen la constancia de que la obra no se va a ejecutar y que, por tanto, no se va a realizar el hecho imponible del citado impuesto.”

4. La devolución al repercutido.- Esta es también un supuesto singular⁹ que ha sido analizado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Abril de 2019, que al resolver un Recurso de Casación expuso:

“Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

“A) Si el repercutidor de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, dicho consumidor final no hubiera obtenido la devolución previamente.

B) Si, en tales situaciones, de acordarse la devolución en favor del sujeto pasivo repercutidor, se enriquece

9 Sobre el abono tardío de las cuotas repercutidas, y sobre si sobre las mismas puede exigirse interés de demora la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Octubre de 1997, expuso: “La *insuficiencia en la regulación del instituto jurídico de la repercusión tributaria* comporta para el sujeto pasivo una carga financiera derivada del incumplimiento por el sujeto repercutido de su obligación de pagar en plazo la cuotas repercutidas, por razones exclusivamente tesamente tributarias, no contractuales, carga que no encuentra su justa reparación en el actual régimen jurídico de los intereses de demora, pues no hay que olvidar que la *conversión de la traslación en repercusión tributaria implica el cambio de naturaleza de la obligación correspondiente*, que se aleja del campo del Derecho privado donde el sujeto pasivo ponía de acciones para defender su derecho, sus intereses, y la reparación de los daños y perjuicios que le causare el incumplimiento por el sujeto repercutido, en tanto que ahora el *derecho deber de repercutir, se halla en el terreno de nadie*, porque al ser de naturaleza púnica y carecer de la regulación adecuada en el Impuesto y lo ingresa por medio de sus aclaraciones-liquidaciones, en una situación jurídica peor que la del sujeto repercutido, por ello sería muy conveniente regular satisfactoriamente esta materia para que los colaboradores de la Hacienda Pública no resulten perjudicados por los hechos expuestos.”

injustamente.

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues nuestro Ordenamiento Jurídico (constituído por los preceptos más arriba citados de la Ley General Tributaria y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 de 13 de Mayo) solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión.

Y, según lo que se ha expresado con anterioridad, resulta innecesario abordar la incidencia en el caso analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto.¹⁰

5. Devolución y facturación.- Se refiere a ello la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de Diciembre de 2020, en la que se expuso:

“Los artículos 8, apartado 2, letra d), y 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de Febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, en su versión modificada por la Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de Octubre de 2010, deben interpretarse en el sentido de que, cuando una solicitud de devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido no contenga un número secuencial de la factura, pero contenga otro número que permita identificar dicha factura y, de este modo, el bien o el servicio de que se trate, la Administración Tributaria del Estado miembro de devolución estará obligada a considerar dicha solicitud como «presentada», en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, en su versión modificada por la Directiva 2010/66, y a proceder a su examen. En el marco de este examen, y exceptuando los casos en los que el original de la factura

10 Y sobre el enriquecimiento injusto en la Sentencia mencionada en el texto se expone: “Presupuesto lo anterior, es obvio que los razonamientos expuestos coinciden con la tesis que sostiene el Abogado del Estado pues, como se sigue de la doctrina jurisprudencial ya mencionada y que ahora reiteramos, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión. Si ello es así, resulta innecesario abordar la incidencia en el supuesto analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto, pues la misma solo entraría en juego en el caso de que entenderíamos que el sujeto pasivo repercutidor tiene derecho a solicitar y obtener la devolución cuando, como en el presente caso, no lo ha interesado el repercutido. Y, obviamente, resulta improcedente plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la cuestión prejudicial mencionada por la parte recurrente si, como se ha dicho, el supuesto enriquecimiento sin causa ha carecido por completo de relevancia en la decisión que hemos adoptado. En cualquier caso, y como en el debate se ha suscitado la aplicación al supuesto de hecho de tal principio, resulta forzoso realizar algunas precisiones, necesarias, además, porque en el recurso de casación del Abogado del Estado se alude al enriquecimiento sin causa, porque también se hace referencia al mismo en algunas de nuestras sentencias anteriormente citadas y porque la resolución de la Sala de instancia aquí recurrida se pronuncia sobre la cuestión y declara que de acceder a la devolución del impuesto al repercutidor se produciría un enriquecimiento injusto, al percibir un ingreso que no ha pagado, sin que nadie le haya conferido la facultad de gestionar la devolución al consumidor final.”

o una copia de ella ya obre en poder de la Administración, esta podrá instar al solicitante a que comunique un número secuencial que identifique la factura de forma única y, si esta petición no es atendida en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2010/66, tendrá derecho a denegar la solicitud de devolución.”

III. Actos firmes, revocación y devolución.- Es esta una cuestión de indudable interés doctrinal¹¹ así como jurisprudencial y que se va abriendo paso sobre todo por incidencia del Derecho Europeo.

1. Legalidad y seguridad jurídica.- Como se expuso en el voto particular¹² a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de Junio de 2015, en el ámbito tributario no existe la “seguridad jurídica” del tributo ilegal. Resulta comunitariamente imposible pretender que los tributos percibidos sin cobertura comunitaria, y por tanto legal, puedan ser mantenidos y exigidos a los contribuyentes por razones de seguridad jurídica. No cabe mayor inseguridad ni atentado al principio de igualdad (generalidad) en el ámbito tributario que la percepción de tributos sin cobertura legal. La “seguridad” del mantenimiento por la Hacienda estatal o autonómica de un flujo suficiente de fondos es responsabilidad del legislador tributario y no tiene ni puede tener un nivel de protección comunitario superior al de los contribuyentes. El principio de seguridad jurídica (como el resto de principios del artículo 9.3 de la Constitución, el primero de los cuales es el de legalidad) se aplica en beneficio de los ciudadanos y contribuyentes y, sólo con carácter reflejo, en beneficio de los “poderes públicos”.

La posible seguridad jurídica en beneficio de la Hacienda introduciría en realidad una asimetría constitucionalmente incompatible con el principio de legalidad, que no por casualidad está supraordenado a la seguridad y a todos los demás principios en el artículo 9.3 de la Constitución. En efecto, si la seguridad permite a la Hacienda retener un tributo ilegal, entonces es que el contribuyente queda privado del principio de legalidad en materia tributaria. Y si se ha exigido un tributo que ha devenido ilegal, el contribuyente puede jurídicamente restaurar la situación

11 Me remito a: “Revocación de actos de gestión tributaria no declarativos de derechos o de gravamen”. Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 17 de Marzo de 1993; aparece en los “Anales” del Centro Directivo del año 1995, siendo autores del mismo los Abogados del Estado D. José Luis Llorente Bragulat y D. Francisco Sanz Gandásegui; asimismo me remito a lo que expuse en: “Las devoluciones tributarias en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en “Abogados del Estado, Revista de la Asociación”, nº 16 (2007).

12 Del Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el Magistrado y Doctor en Derecho D. Jesús Calderón González; y en relación con ello, véase: ¿Quién se queda con un impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea?, del Profesor Martín Queralt, en “Carta Tributaria” nº 58 (2021)

previa a dicha vulneración comunitaria utilizando para ello la acción de nulidad de pleno derecho.

2. Preceptos a aplicar.- Son los siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, que ya han sido invocados y que de nuevo se transcriben:

Artículo 31. “*Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.* La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”

La Ley 11/2021, de 9 de Julio ha añadido:

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo..”

Artículo 32

“*Devolución de ingresos indebidos.* 1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente su hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley.

Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta

se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores."

La Ley 11/2021, de 9 de Julio, ha añadido:

Con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo."

3. La revocación.- El art. 219 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, no constituye una manifestación del ejercicio de una potestad discrecional, precisamente por contener elementos reglados que hacen referencia a los supuestos en que no pueden revocarse los actos tributarios; por ello y "a contrario sensu", la concurrencia de los citados elementos reglados ha de hacer operativa la potestad de revocación.

El art. 221 (3) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre reconoce que asiste el derecho al contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, que hubieran adquirido firmeza; el derecho a la devolución que al contribuyente le asiste con relación a actos firmes y que encuentra su apoyo en el art. 221(3) de la actual Ley General Tributaria, no puede dejarse al arbitrio de lo que quiera hacer la Administración Tributaria; en efecto, la devolución de lo ingresado indebidamente es un deber de la Administración Tributaria y un derecho del contribuyente; así se desprende de lo dispuesto en los artículos 32 y 34 b) de la ya citada Ley 58/2003, de 17 de Diciembre; por ello, no puede eliminarse el derecho a la devolución con remisión al "mero acuse de recibo" a que se refiere el Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, pues aun cuando la solicitud de revocación es el presupuesto procedimental de ejercicio de un derecho sustantivo, es obligado que la Administración Tributaria, tramite el correspondiente expediente, según ya reconoció la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia de 4 de Noviembre de 2008, dictada en el Recurso 286/2006, y que procede invocar en el momento presente, y en la que se expuso:

"En cuanto a la solicitud de revocación de oficio

ciertamente la Administración procedió a dar acuse de recibo de su solicitud sin obtener pronunciamiento del órgano autor del acto; pero interpuesta queja ante el Consejo de Defensa del Contribuyente por R 30 de Marzo de 2006 dicho órgano en escrito dirigido al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria recomienda que por la Inspección Regional de Aragón como órgano autor del acto, se dé acuse de recibo del escrito de la entidad interesada promoviendo la revocación y se proponga al Delegado Especial de Aragón el inicio de este procedimiento de revocación, de acuerdo con el art. 10 del Reglamento General de revisión en vía administrativa y que en consecuencia por el órgano competente se tramite el procedimiento. Si el recurrente no obtiene una respuesta a su solicitud puede en la última instancia y dentro de los plazos establecidos presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa y en última instancia un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa."

Además es de citar la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de Mayo de 2013, dictada en el Recurso de Casación 3180/2005, en la que se expone:

"Sentados los límites que todo acto firme conlleva a la hora de su examen jurisdiccional, conviene precisar que la acción devolutoria instada por la recurrente podía realizarse por una doble vía: de forma procedimentalmente directa, y de forma indirecta a partir de la previa revisión del acto administrativo firme.

La primera estaría amparada en el art. 155 de la Ley General Tributaria, reglamentando sus aspectos procedimentales el Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, y la Orden de 22 de Marzo de 1991, siendo sus supuestos fácticos los contemplados en el art. 7 del citado Real Decreto: duplicación de pago o notorio error de hecho imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, pudiendo plantearse en el plazo de cuatro años art. 64.d) de la Ley General Tributaria.

El otro procedimiento devolutorio indirecto será el que, partiendo del art. 155 de la Ley General Tributaria, nos lleva al segundo párrafo de la Disposición Adicional Segunda del mencionado Real Decreto que, tras reseñar en el primero que « *no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza*», en el siguiente párrafo añade que « *no obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubieran incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen*

en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en las leyes o disposiciones especiales.”

En el presente caso, este segundo planteamiento nos llevaría a averiguar si la mercantil recurrente acudió a la previa vía especial de revisión para combatir la firmeza de los actos liquidatorios que permitiría, en su caso, examinar si éstos incurrieron en nulidad de pleno derecho o en infracción manifiesta de ley. Ello supone que hubiera sido preciso que se hubiera instado ante la Administración la revisión de los actos firmes (arts. 153 a 156 de la Ley General Tributaria de 1963, vigentes arts. 216 y siguientes y, de forma suplementaria, los arts. 102, 108 y 118 de la LRJ y PAC), con todos los presupuestos formales y materiales para ello, a fin de obtener un pronunciamiento de nulidad o anulabilidad del mismo, lo que permitiría la producción, efecto devolutorio pretendido, pues debe quedar claro que, como explícitamente menciona la ya citada Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, «*serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza*”

El art. 10 del Real Decreto 520/2005 de 13 de Mayo, es pues contrario a lo dispuesto en el art. 221 (3) de la Ley General Tributaria, norma de rango superior que por ello ha de prevalecer; por lo menos, admitase que el derecho a la devolución de ingresos indebidos procedentes de actos firmes, no puede tener como simple contrapartida el “acuse de recibo” del escrito; ello podrá valer ante peticiones de revocación de actos tributarios diferentes del derecho a la devolución, pero no para este último caso, en que además se ha infringido el Derecho Europeo por parte de la legislación española, tal y como expone la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de Octubre de 2009, sobre lo que no existe rastro en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de Marzo de 2017, que fue objeto de impugnación, y a lo que nos referimos de inmediato.

4. La Sentencia de 31 de Julio de 2020.- La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de la mencionada fecha, acoge la pretensión de revocación de actos firmes que habían comportado una tributación discriminatoria y en consecuencia excesiva, y sobre la que recayó la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de Octubre de 2009, en la que se expuso:

“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de Mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de Diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes”

Lo expuesto guardaba relación con los siguientes antecedentes:

“En el caso de autos, consta que, hasta el 31 de Diciembre de 2006, la normativa española establecía una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes¹³ en lo que respecta al tipo impositivo con que se gravaban las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes, inmuebles u otros, que se poseyesen en territorio español.”

Por lo que respecta a las ganancias patrimoniales obtenidas a raíz de la transmisión de elementos patrimoniales que hubiesen permanecido durante más de un año en el patrimonio del contribuyente, los no residentes estaban sistemáticamente sujetos a una carga fiscal superior a la que soportaban los residentes, puesto que las ganancias patrimoniales obtenidas por éstos se gravaban con un tipo único del 5%, mientras que las obtenidas por los no residentes se gravaban con un tipo del 35%”

La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de Julio de 2020, dió acogida a la pretensión de los recurrentes en los siguientes términos:

“Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Arnold Henrich KURT MATTSCHULL y Da Birgit María MATTSCHULL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de Marzo de 2017 (RG 6520/13), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, y en su lugar declaramos el derecho del recurrente a que por la Administración se proceda a dictar actos de revocación en los términos descritos en el Fundamento de Derecho Segundo con devolución, en su caso, de lo indebidamente ingresado e intereses desde el indebido ingreso. Sin imposición de costas.”

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de Julio de 2020, para llegar al resultado ya expuesto trae a colación diversas Sentencias del Tribunal Supremo, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y en especial es de mencionar la Sentencia del Alto Tribunal de 26 de Septiembre de 2017, de la que se desprende que:

“La doctrina del Alto Tribunal, que la Sala debe

13 En relación con la tributación de los no residentes, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de Febrero de 2021, expuso: “El escrito de allanamiento de la Abogacía del Estado reconoce que la aplicación de la retención del 15% establecida en el Convenio de doble imposición entre Estados Unidos y España constituye una restricción a la libre circulación de capitales, ya que los fondos de inversión residentes en España tributan al 1% en el Impuesto sobre Sociedades. Para llegar a esta conclusión, se apoya en que el Tribunal Supremo mediante los recursos de casación 1344/2018 y 3023/2018, revocó en las Sentencias de fechas 13 y 14 de Noviembre de 2019 sendas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que habían desestimado los recursos planteados contra las reclamaciones económico-administrativas que habían confirmado los actos liquidatorios de denegación de devolución dictados por la Administración tributaria”.

respetar, es clara en el sentido de que la decisión de iniciar el procedimiento de revocación corresponde a la Administración, pero como hemos visto, la última, de las sentencias introduce un matiz que nos parece especialmente relevante al indicar que la decisión de la Administración no puede ser arbitraria, de hecho, más adelante, para justificar su decisión razona que "consta en las actuaciones una respuesta motivada de la Administración contraria al inicio del procedimiento de revocación, cuyo conocimiento la parte recurrente ha manifestado en su demanda y que ha podido ser combatida en el proceso de instancia

Por lo tanto, salvo mejor lectura, el Alto Tribunal está admitiendo que por excepción y en determinados casos es posible que pueda controlarse la negativa a iniciar el procedimiento de revocación, lo que ocurrirá cuando la decisión de la Administración pueda calificarse como arbitraria o de manifiestamente contraria al Ordenamiento Jurídico.

Esta interpretación es la que nos parece más correcta y acorde a los principios constitucionales que deben inspirar la actuación de una "buena Administración"; pues no es de recibo que la Administración no revise sus actos en perjuicio del contribuyente cuando sabe que la actuación es claramente contraria a Derecho."

Y en cuanto a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, trae a colación la Sentencia de 12 de Febrero de 2008, lo que le hace decir a la Sentencia contra la que la Representación del Estado preparó su Recurso de Casación:

"En nuestra opinión esta obligación de revisar los actos firmes a la luz de una posterior Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea existe cuando el ordenamiento interno atribuye a los órganos administrativos la facultad de revisar sus actos firmes por circunstancias sobrevenidas por manifiesta ilegalidad o por circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, que es lo que permite el art. 219.1 de la Ley General Tributaria.

La Administración en estos casos tiene la obligación de proceder a la revocación, sin que como dice el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pueda eludir dicha obligación razonando que no se invocó el cumplimiento del ordenamiento comunitario.

Por lo demás, en el escrito en el que se informó a los obligados tributarios de que no se iniciaría el proceso de revocación se razonó que el acto en su día dictado no infringía manifiestamente la Ley, pero no se puede sostener, en nuestra opinión, que el acto no infringe manifiestamente la Ley, cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea indica que la normativa española era contraria al Derecho de la Unión Europea. Hay infracción manifiesta de la Ley y, además, la Sentencia del Tribunal

de Justicia de la Unión Europea pone de manifiesto de forma sobrevenida la improcedencia del acto dictado.

Repárese, por último, que lo solicitado por la recurrente a la Administración fue la devolución de ingresos indebidos al amparo de los arts. 32 y 221 de la Ley General Tributaria-ver folio 1 y suplicó del escrito presentado en la Delegación de la AETA, cuyo presupuesto era la revocación del acto.

En contra de lo razonado por el Tribunal Económico Administrativo Central-pp. 19 y ss-, como afirma la reciente **Sentencia Tribunal Supremo de 16 de Julio de 2020 (Rec. 810/2019)**, "sobre el principio de cosa juzgada no opera como límite infranqueable para la aplicación del derecho de la Unión Europea, porque se predica ésta incluso de las sentencias firmes, con mayor medida habrá de ser aplicada, en virtud del principio de efectividad, para casos de la mal llamada firmeza administrativa."

Añadiéndose en la Sentencia en último lugar citada:

"Frente a los actos firmes -sin Sentencia- sólo cabe acudir a vías rigurosamente excepcionales, por motivos tasados y en presencia de causas ciertamente graves, como la revisión de oficio o la revocación, que también ha de decidir la propia Administración interesada. Tratándose de actos de naturaleza tributaria, son los medios regulados en los artículos 217 y 219 de la Ley General Tributaria."

Y además:

"Tal fallo significa -si bien no puede desconectarse del sistema administrativo y judicial de los Países Bajos a que incumbe el problema- que si el principio de cosa juzgada no opera como límite infranqueable para la aplicación del derecho de la Unión Europea, porque se predica ésta incluso de las sentencias firmes, con mayor medida habrá de ser aplicada, en virtud del principio de efectividad, para casos de la mal llamada firmeza administrativa, máxime cuando, como en este caso sucede, el acto firme y consentido que se imputa al recurrente bien pudo ser inducido, en buena parte por la propia conducta de la Administración autonómica, que no informó al interesado, ni cuando se seguía el procedimiento ni cuando se notificó la liquidación, que pendía contra el Reino de España un procedimiento en que se ponía en tela de juicio la propia ley que amparaba la liquidación, en términos tales que era discriminatoria para el Sr. Martin, a fin de que éste pudiera valorar la decisión de impugnarla por tal razón."

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de Octubre de 2009, constituye, con toda evidencia la "circunstancia sobrevenida que afecta a una situación jurídica particular que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado", por lo que el pronunciamiento estimatorio de la pretensión y anulatorio de las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ha de afectar a todo aquello que se desprenda de la intervención de la Inspección de los Tributos, plasmada en sus Actas, por lo que concurren

razones suficientes como para revocar el acto de gestión tributaria por la vía que proporciona el art. 219 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, precepto previsto especialmente para supuestos como el presente, y ello es lo que se reconoce en el pronunciamiento estimatorio de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de Julio de 2020, que por lo expuesto ha de quedar confirmada.¹⁴

IV. Devolución y Derecho de la Unión Europea- Bajo esta expresión nos referimos a que en aplicación del principio de no discriminación y de libre circulación de capitales, se declara la procedencia de la devolución de lo satisfecho a la Hacienda española con sus intereses.

1. Dividendos.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Marzo de 2019¹⁵ se ocupó de definir si existía interés casacional para la formación de jurisprudencia en relación con lo siguiente:

“Determinar si, con el fin de evitar un tratamiento fiscal discriminatorio restrictivo de la libre circulación de capitales y contrario, por tanto, al Derecho de la Unión Europea, los dividendos percibidos en España por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios no residentes sin establecimiento permanente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de Marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, han de ser sometidos al mismo tipo de gravamen que el previsto para las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.”

Para llegar a su pronunciamiento estimatorio se recuerda que:

“En primer lugar, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha señalado (STJUE de 6 de Junio de 2000, Asunto C-35/98 , Verkooijen (EU:C:2000:294); de 8 de noviembre de 2007 , Asunto C-379/05 , Amurta (EU:C:2007:655) que los dividendos percibidos por un residente de un Estado miembro,

procedentes de una sociedad residente en otro Estado de la UE están comprendidos en el objeto de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio, conocida como Directiva de liberalización de capitales, y por tanto, en el ámbito de la libre circulación de capitales del artículo 67 del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, actual artículo 63 del Tratado FUE.”

Tras ello se concluye que:

“Conviene recordar que la Ley reguladora del IRNR no prevé mecanismos para el reintegro de los ingresos satisfechos en contravención del Derecho de la Unión Europea, de forma que el cauce legal adecuado para la devolución de ingresos indebidos ilícitos es el establecido en el art. 32 de la Ley General Tributaria , pues la devolución de ingresos indebidos que este precepto regula se refiere inexorablemente a ingresos "originariamente indebidos" lo que aquí concurre, pues "el ingreso se produjo en aplicación de una norma que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha estimado contraria al Derecho comunitario, por lo que debe reputarse como indebido.

Por tanto, no es la concreta situación de cada OICVM no residente la que justifica, en los términos del art. 65 del TFUE , la restricción, y que en algún caso particular pueda repararse la diferencia, sino que la justificación del trato fiscal diferenciado entre IICs residentes y no residentes debe contenerse en la propia normativa nacional, esto es, que la misma no sea contraria a la circulación de capitales en la medida que se establezca los mecanismos para evitar las restricciones prohibidas sin necesidad de acudir a mecanismos ajenos a la concreta regulación de la tributación de las rentas procedentes de las inversiones en valores mobiliarios de las OICVM, tanto residentes como no residentes.

En definitiva, como ya dijimos en las Sentencias anteriores relativas a los intereses derivados del derecho a la devolución, nos encontramos ante una infracción del Derecho de la Unión Europea originaria, que existe por el hecho mismo de que en el IRNR la retención no sea propiamente tal, sino una forma sui generis de gestión tributaria, en tanto que lo que se denomina "retención" no es un pago a cuenta pendiente de un ajuste posterior, sino el pago final de la cuota, sin posibilidad alguna de reembolso de lo excesivo, precisamente porque la ley no concibe en su diseño legal la posibilidad de exceso.

De todo lo cual se desprende que la respuesta interpretativa sobre las cuestiones identificadas en el auto de admisión, teniendo en cuenta que se hace en referencia a la legislación aplicable por razones temporales al caso de autos, es que el sometimiento, mediante los mecanismos indirectos contemplados, a distinto tipo de gravamen a las IICs residentes y no residentes suponía un tratamiento fiscal discriminatorio no justificado y restrictivo de la libre circulación de capitales. Y la consecuencia ineludible

¹⁴ Además se trajo a colación lo expuesto por el art.63 del tratado de Funcionamiento de la Unión Europea interpretado por reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como la plasmada en Sentencias de 8 de Noviembre de 2012, 6 de Octubre de 2015 y 2 de Junio de 2016, en la que se expone: “Como resulta de jurisprudencia reiterada, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados.”

¹⁵ Se sigue el parecer de lo resuelto por el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de Marzo de 2019, así como la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre libre circulación de capitales, contenida en sus Sentencias de 10 de Mayo de 2012, asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11, de Santander asset Management, de 25 de Octubre de 2012, asunto C-387/11, Comisión Europea contra Reino de Bélgica o de 8 de Noviembre de 2012, asunto C-342/10, Comisión Europea contra República de Finlandia; véase sobre el particular: “Reembolso nacional e ingresos indebidos comunitarios”, del Profesor Di Pietro en la obra colectiva dirigida por Fernández Martín: “Derecho Comunitario y procedimiento tributario” (2010).

de esa interpretación es la estimación del recurso de casación y el acogimiento de la pretensión articulada en la instancia por la parte demandante.”

Y en relación con los aspectos formales, el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de Abril de 2019, expuso:

“En primer lugar, la Ley del IRNR, en la legislación a la sazón vigente, no prevé mecanismo específico, inspirado en el artículo 31 de la Ley General Tributaria, para proveer a la devolución de los ingresos específicos del tributo, pues no cabe hablar de discordancia entre lo retenido y la cuota final cuando ambas magnitudes son coincidentes.

En segundo lugar, la devolución procedente conforme a la normativa propia de cada tributo presupone como premisa la legalidad del pago efectuado, pues la razón para devolverlo no se basa en su carácter de indebido, sino de excesivo, en tanto dicho pago, anticipo o retención originariamente debido supera, verificada a posteriori, la cuota finalmente procedente.

En tercer lugar, la vía pertinente para el reembolso de las deudas tributarias ilegales -en especial, las derivadas de leyes contrarias al Derecho de la Unión Europea- es la establecida en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, esto es, la devolución de ingresos indebidos.”

2. Deducción por doble imposición de dividendos.- Aplicando la misma doctrina se estima discriminatoria la no admisión de la deducción por doble imposición; la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Octubre de 2020, expuso:

“Los antecedentes que se han expuesto, la contravención reconocida por el propio legislador y el trato discriminatorio evidente que, respecto de los dividendos percibidos por sociedades españolas, a efectos de la deducción por doble imposición, como ya sido declarado en la precedente Sentencia de esta Sala y Sección de 16 de Febrero de 2017 (recurso de casación núm. 255/2016), llevan a la necesaria conclusión de que el artículo 32 del Texto Refundido Ley Impuesto sobre Sociedades supone un trato discriminatorio para el régimen fiscal de la deducción de los dividendos percibidos por empresas que tributan por el impuesto sobre sociedades, cuando son percibidos por entidades no residentes -sean éstas de Estados miembros o no-; trato discriminatorio que lo es en relación con el que recibirían de ser residente en España la entidad que los reparte.

Y todo ello al margen de que la sociedad residente en los Países Bajos, a su vez, tuviera su capital constituido, preponderantemente, por empresas españolas.

Por lo demás, la pregunta hace referencia a una cuestión relativa a la posibilidad de inaplicar el artículo 32 Texto Refundido Ley Impuesto sobre Sociedades como medio de superar la contravención del Derecho de la Unión.

Ante la presencia de un acto claro y aclarado, al mismo

tiempo, que pone de manifiesto una diferencia de trato, limitativa del derecho a la deducción contenida en tal precepto, en relación con el que se habría recibido de aplicarse el artículo 30, no resulta incorrecta tal inaplicación, a la luz de la reiterada doctrina del Derecho de la Unión Europea.

Lo que no tenemos es la certeza de que tal haya sido el proceder de la Sala de instancia, que no se singulariza de ese modo tan explícito como recoge el auto de admisión, salvo por la dicción contenida en el párrafo último del fundamento tercero, cuando indica -en uno de los escasos textos propios de la sentencia, no transcritos de sentencias o documentos distintos-:

“(…) a la actora le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del Impuesto sobre Sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente”.

3. La prueba de la discriminación.- A ello se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Octubre de 2020, trayendo a colación la problemática referente a los deberes de información;¹⁶ y en tal sentido se expone:

“Llegados a este punto ha de convenirse que se ha producido la vulneración del principio de libre circulación de capitales previsto en el art. 63 del TFUE; que la parte recurrente tiene el legítimo derecho de solicitar la devolución de la retención indebidamente realizada; ante el vacío legal de la forma en que debe articularse la solicitud y los medios para acreditar, en este caso, la equivalencia o similitud ya referida, aun cuando le correspondía a la solicitante de la devolución acreditar dicha circunstancia esencial, la misma cumplió mediante la aportación de los medios que tuvo por conveniente intentando acreditar sería y rigurosamente dicha equivalencia -la propia sentencia da cuenta de los medios utilizados e incluso su mayor amplitud que en otros casos-; existiendo mecanismo para el intercambio de información entre España y EEUU en los términos vistos, en caso de duda correspondía a las autoridades españolas recabar la información necesaria a las autoridades de EEUU para poder comprobar dicha equivalencia. Por tanto, al no haber actuado la Administración de dicho modo -se limitó a iniciar procedimiento de comprobación, y justificar la retención del 15% en base a la Ley IRNR y CDI-, debe prosperar la pretensión actora y en su consecuencia

¹⁶ Me remito al análisis de lo expuesto en el texto efectuado por Botella García-Lastra en “Libro Homenaje al Profesor Cazorla Prieto”. Editorial Thomson Aranzadi (2021).

declarar su derecho a la devolución de lo indebidamente retenido y sus intereses”.

4. **Fondos de Pensiones.**- Procede recordar que el artículo 56 CE (actual artículo 63) prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 CE. De los apartados 1 y 3 de este último artículo resulta que los Estados miembros pueden distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales; tras ello la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de Mayo de 2019, expuso:

“Pues bien, en el caso de autos, no existe ni se aduce por la Administración causa objetiva que permita excluir ese carácter discriminatorio, situándose en ambos casos la fuente del ingreso en España, puesto que la normativa controvertida únicamente tiene por objeto los dividendos percibidos de las sociedades residentes en territorio español.

Además, nos encontramos con una tributación con arreglo a un tipo único que va ligado solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente. En lo que respecta al CDI sólo neutraliza parcialmente la carga fiscal soportada en España por los no residentes. Es decir, la tributación de los fondos de pensiones hoy enjuiciada no responde a una diferencia de situación, en el sentido del artículo 58, apartado 1, derivada del lugar de residencia de los contribuyentes.

En definitiva, por el simple hecho de su residencia fiscal ABP sufre un tratamiento discriminatorio sobre la inversión de sus reservas en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 15% inferior al que podrá conseguir un fondo de pensiones español que invierta en idénticos activos.

Y esa discriminación por razones de residencia fiscal, a juicio de la Sala, supone una limitación a la libre circulación de capitales por nacionalidad prohibida por el Tratado, tal como ha señalado la jurisprudencia del TJCE.”

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Junio de 2018, sobre fondos de pensiones y de 5 de Diciembre de 2018, sobre fondos de inversión.

Particular interés tiene lo expuesto por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 24 de Febrero y de 2 de Marzo de 2021; tras la Sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. el Tribunal Supremo, admitió el Recurso de Casación preparado por la Representación en juicio del Estado, precisando como cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia los siguientes:

“Determinar si el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que gestiona una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en ese otro país (como sería el caso de Norges Bank), es contrario a la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y en el artículo 63 TFUE, toda vez que -según lo dispuesto en el artículo 9 TRLIS [con una redacción similar al actualmente vigente artículo 9 LIS]- las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.”

Y tras argumentar “in extenso” sobre la cuestión sometida a su decisión, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, concluye:

“Por todo lo dicho, a la cuestión con interés casacional formulada en el auto de admisión debe contestarse afirmativamente en el sentido de que el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que gestiona una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en ese otro país (como sería el caso de Norges Bank), es contrario a la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y en el artículo 63 TFUE, toda vez que -según lo dispuesto en el artículo 9 TRLIS [con una redacción similar al actualmente vigente artículo 9 LIS]- las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.”

V. Aspectos temporales.- La devolución comporta, como se ha expuesto con reiteración, el abono de intereses de demora, si bien concurren determinadas singularidades ligadas a la rectificación de autoliquidaciones o a un plazo de franquicia.

1. Rectificación de autoliquidaciones.- Se refiere a esta cuestión la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de Enero de 2009, según la cual:

1. “Si el sujeto pasivo solicita la rectificación de una autoliquidación de los tres primeros trimestres u once primeros meses del año cuyo resultado original fue a ingresar, como consecuencia de la rectificación que incrementa la cuota del IVA soportado deducible puede resultar:

a. Que todo o parte del importe que ingresó en su día no resulte ahora a ingresar. En este caso procederá la devolución de lo ingresado, debiendo considerarse que estamos ante un ingreso indebido y por tanto procederán los intereses de demora desde la fecha de dicho ingreso hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución

de acuerdo con lo dispuesto en el art. 221 Ley General Tributaria 2003 y su desarrollo reglamentario.

b. Que el incremento de saldo deducible absorba la totalidad del saldo de cuota devengado y exceda del mismo en cuyo caso procederá declarar como ingreso indebido la totalidad del importe ingresado, como en el supuesto anterior y, por el exceso sobre el saldo o cuota devengada, procederá declarar un saldo a compensar que se trasladará a los períodos siguientes del año.

2.-Si el sujeto pasivo solicita la rectificación de una autoliquidación de los tres primeros trimestres y once primeros meses del año, cuyo resultado fue negativo, esto es generó un saldo a compensar porque el importe del IVA soportado deducible (junto con el saldo a compensar en su caso de períodos anteriores) era superior al del IVA devengado, como consecuencia de la rectificación se incrementan las cuotas a deducir y por ello este incremento llevará consigo su traslado a períodos posteriores para compensar sin que de ello resulte devolución de cantidad alguna y, por tanto, tampoco el cálculo de intereses de demora. En este caso, así como en el supuesto b del apartado 1, que generaba un incremento del saldo a compensar que se trasladaba a períodos posteriores del año, el órgano gestor deberá proceder a regularizar o mejor a calcular el saldo resultante de esos períodos posteriores como consecuencia de este incremento de la compensación que se ha trasladado a los mismos. Puede resultar que como consecuencia de estos traslados en alguno de los períodos se hubiera ingresado y ahora, por trasladar esos saldos a compensar resulte una cantidad a devolver resultante de un ingreso indebido y procedan intereses de demora, tal como hemos señalado en el apartado uno, supuestos a y b.

2. Si la rectificación solicitada afecta al último período del año, o como resultado de las rectificaciones de períodos anteriores se trasladan a esta última declaración-liquidación saldos a compensar, deberemos distinguir:

a. Si el resultado fue a ingresar, procederá la devolución de lo indebidamente ingresado junto con sus intereses, en la forma expuesta en el apartado uno, esto es desde la fecha en que efectuó el ingreso hasta aquella en que se ordene el pago.

b. Si el resultado de la autoliquidación fue negativo, esto es con saldo a devolver o a compensar, se mantendrá la opción ejercitada por el sujeto pasivo, esto es, si el resultado fue a compensar, el nuevo saldo incrementado se trasladará a los períodos siguientes, procediéndose en la misma forma que en el apartado dos anterior. Si el sujeto pasivo optó por la devolución, ahora se incrementa el saldo a devolver y procederá por tanto su devolución. A la misma aplicamos la doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central, confirmada ahora por la postura mantenida por la Audiencia Nacional, esto

es cuando como resultado de una autoliquidación con resultado a devolver resulta un importe de devolución superior al solicitado inicialmente, como hemos expuesto en los Fundamentos de Derecho precedentes en estos casos hemos señalado que proceden los intereses de demora, de acuerdo con el art. 120.3 Ley General Tributaria de 2003 a partir de los 6 meses siguientes a la solicitud de rectificación efectuada por el interesado.

Puede resultar que siendo el resultado a ingresar en la autoliquidación originaria, ahora, como consecuencia de la rectificación, proceda la devolución del total ingresado indebidamente, y además se produzca un exceso de IVA soportado deducible que no sea absorbido por el importe anterior. En este caso nos encontramos con que sobre estos excesos no se optó entre la compensación y la devolución en la autoliquidación originaria, por lo que debería estarse a la opción que el obligado tributario expresó en su solicitud de rectificación y en el caso de optar por la devolución procederá ésta, si bien, como este exceso no fue objeto de ingreso procederán intereses de demora por aplicación de la doctrina reiterada de este Tribunal Económico Administrativo Central antes expuesta, esto es, en la forma indicada en el ap. 3.b anterior.”

Y en relación con ello la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de Septiembre de 2020, expuso:

“Pues bien, al margen de la aplicación de estos preceptos y de las consecuencias que cabría atribuir a su incumplimiento, se plantea en este caso el alcance que cabe reconocer al principio de regularización íntegra una vez que existe constancia de que el obligado tributario asumió la deuda correspondiente con la Hacienda Pública, si bien lo hizo con posterioridad (se rectificó en autoliquidación del 4º trimestre de 2008 minorando la cantidad a compensar).

Y dicha regularización debe conducir, necesariamente, a la anulación de la decisión de la Administración Tributaria por la cual se negó la deducibilidad de una cuota que ha sido efectivamente ingresada -compensada, en este caso, de tal forma que dicha negativa contradice de forma palmaria el principio de neutralidad del IVA y propicia el enriquecimiento injusto de la Administración en contra del criterio manifestado de forma ya reiterada por el Tribunal Supremo en diversos pronunciamientos que acogen esta doctrina de la íntegra regularización o regularización completa, como las Sentencias de 25 de Septiembre, 10 de octubre, 17 de Octubre y 13 de Noviembre de 2019 en las que recuerda la exigencia de que la regularización completa se lleve a cabo en unidad de acto sin dejar para un momento posterior la determinación de la deuda neta del contribuyente. En concreto, en la Sentencia núm. 1388/2019, de 17 de Octubre, el Tribunal Supremo rechaza la tesis de la Administración de remitir la

devolución a un procedimiento posterior "... pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva -si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del Reglamento de 2005-, de obtener la devolución de dichas cuotas. Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección" (Fundamento de Derecho Octavo, in fine).

Se remite al principio de íntegra regularización en el IVA y declara de manera expresa que "... la inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante" (Fundamento de Derecho Noveno, in fine).

Y añade, al amparo de lo dispuesto en el artículo 93.1 de la LJCA, y fijando la doctrina interpretativa del artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, que el mismo "... comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para,

en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó¹⁷".

En la normativa de cada impuesto se preveían las precisiones al respecto; y así el exceso de retenciones en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁸ y de Sociedades¹⁹, conduce a un plazo de franquicia,²⁰ tras el cual procede lo siguiente:

"Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este art. sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el art. 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenación de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame"

Y lo mismo ocurre con relación a la cantidad a devolver por el Impuesto sobre el Valor Añadido²¹ en relación con el tributo soportado en exceso²².

En ocasiones, sin embargo, la cuestión no es del todo pacífica tal y como ocurre con la rectificación de autoliquidaciones al mencionarse en el art. 120, apartado tercero, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, que:

18 Art. 103(4) de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre.

19 Art. 139 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, con reiteración en la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre; a este supuesto se ha referido la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Abril de 2008, que analizó la normativa contenida en la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, Reguladora del citado Impuesto, que se remitía sobre el plazo de franquicia para satisfacer intereses de demora al art. 45 de la Ley General Presupuestaria.

20 Dicho plazo de franquicia también es de aplicación a los Impuestos Especiales, y en concreto al de Hidrocarburos al exponerse en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Octubre de 2008, lo que a continuación sigue: "En el caso, la recurrente entiende que tiene derecho a los intereses de demora desde la fecha del ingreso del Impuesto sobre Hidrocarburos, pero no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino de la devolución de las cuotas satisfechas en virtud de una exención reconocida legalmente respecto a carburantes empleados en la navegación distinta de la privada de recreo. Hasta el RD 1965/1999 de 23 Diciembre, modificación RD 1165/1995 de 7 Julio, Reg.. de los Impuestos Especiales, la Ley 4/1999, no se estableció un plazo máximo de 6 meses, para resolver, computado a partir de la fecha de entrada en el registro del órgano competente para su tramitación de la solicitud. Pues bien, debe aplicarse la doctrina fijada a propósito de la inicial regulación de las devoluciones del IVA en el art. 84.1 LIVA 1985: la Administración tiene que pagar intereses por el retraso en la devoluciones transcurridos 6 meses desde la solicitud de devolución, acudiendo para ello con carácter supletorio a la LPA, plazo, éste, que también contempla la LRJAP como supletorio cuando no esté establecido uno específico, y todo ello hasta que se ordene el pago. Por tanto, si procede la devolución, el obligado debe esperar como máximo 6 meses para que se acuerde aquella, y sólo cuando transcurra ese plazo, tendrá derecho al resarcimiento de intereses moratorios"

21 El art. 115 de la Ley Reguladora del Impuesto, recibió nueva redacción por medio de la Ley 4/2008, de 23 de Diciembre; véase, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Septiembre de 2008, en la que se expuso: "La Sala anticipa su criterio en orden a estimar el recurso interpuesto y casar la sentencia impugnada, por la elemental razón de que si bien el ingreso del exceso de cuota soportada en IVA sobre la repercutida tiene el carácter de debido, no es menos cierto que el transcurso del plazo de que dispone la Administración para proceder a la devolución de ese exceso sin llevarla a cabo por causa a ella imputable, determina la existencia de una conducta antijurídica que, en cuanto origina una lesión económica al sujeto pasivo, debe dar lugar la correspondiente indemnización, la cual ha de traducirse forzosa-mente en el abono de los correspondiente intereses legales"

17 De la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de Mayo de 2014, en la que además se expone: "No se debe olvidar que el pago de intereses en estos supuestos de devolución del exceso de las cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas constituye una herramienta al servicio de la neutralidad que debe presidir el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, olvido en el que incide la solución patrocinada del por la sentencia impugnada, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo las consecuencias financieras de un retraso causado por el debate en la determinación de la Administración obligada al reintegro, enervando así la efectividad de tal principio nuclear en este impuesto armonizado, cuyo rígido y exacto cumplimiento exigiría que los intereses se liquidaran a partir del momento en el que surge el excedente, esto es, desde que nace el derecho a la deducción [en el momento en que es exigíendole el impuesto deducible (artículos 167, en relación con los 62 y 63, de la Directiva 2006/112 , y 17.1, en relación con el 10, de la Sexta Directiva)], y que si admite la existencia de un "período de carencia", sin coste para la Administración tributaria, únicamente es porque aparece como una razonable consecuencia de la disciplina por los Estados miembros de los procedimientos necesarios para poder comprobar su procedencia en derecho y, en su caso, efectuar la devolución del mismo."

“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora del art. 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración Tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del art. 32 de esta ley”

La rectificación puede deberse o encontrar su fundamento en un esclarecimiento en sede jurisdiccional de la cuestión de fondo, pero puede que la propia rectificación no se acepte y se convierta en contenciosa; en este caso la estimación de la impugnación haría entrar en juego el art. 66, apartado quinto, del Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, a cuyo tenor:

“Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”

Se refirió a esta problemática la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de Abril de 2007, que sobre el particular expuso:

“En consecuencia, a efectos del plazo señalado para el abono de los intereses de demora en el art. 145 de la Ley 43/1995, es procedente assimilar una autoliquidación presentada fuera de plazo a una solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada igualmente fuera del plazo previsto para la presentación de la declaración

22 Conforme a lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de Julio de 2007: “Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen, compensación y/o devolución, se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA. No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obsta para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución”

del Impuesto sobre Sociedades. Este criterio supone la interpretación lógica y finalista de la norma, ya que cuando la entidad presentó su declaración originaria, la Administración Tributaria desconocía que el interesado tuviera derecho a una devolución mayor a la solicitada”

Particular interés tiene el traslado al Ordenamiento Tributario español de lo expuesto por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de Octubre de 2005, sobre el derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la regla de prorata;²³ pues bien, la rectificación de las autoliquidaciones practicadas por el Impuesto mencionado y correspondiente devolución de lo ingresado en exceso, como consecuencia de la declaración de la norma española contraria al Derecho Comunitario Europeo, es tratada por la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central²⁴, no como un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino como un supuesto de rectificación de autoliquidaciones, con lo que comporta en orden al plazo de carencia para el abono de intereses de demora.

Por contra el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de Enero de 2021- aludió a:

“Nos hallamos ante una especie de “ingresos indebidos sobrevenidos” como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, procede que se devenguen intereses de demora desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación.

A la vista de lo que se acaba de argumentar, la respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en unas circunstancias como las que hemos examinado en el presente recurso de casación, la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación - corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un Acta con acuerdo en el que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, puesto que nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido.”

3. Intereses sobre intereses.- Es esta una cuestión que a veces aparece confundida con el “dies ad quem”, o cómputo

23 Véanse las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de Mayo de 2007 y 17 de Septiembre de 2007; sobre los aspectos sustantivos de lo expuesto en el texto, véase: “El nuevo régimen aplicable a las subvenciones en el IVA”, de Gallego López, en Quincena Fiscal nº 20 (2006) pág. 39 y ss.

24 La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de Enero de 2008, mantiene la doctrina mencionada en el texto que es calificada por Huesca Boadilla de discutible; véase su comentario en Impuestos nº 14 (2008) pág. 70 y ss.

temporal de su abono tomando en consideración la fecha de cierre.

a) el anatocismo.- La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de Febrero de 2013 y ante una solicitud formulada al respecto expuso:

“La resolución económico-administrativa no sería debidamente ejecutada en sus propios términos si el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución. Siendo lógico que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que haya sido abonada, es igualmente lógico que el devengo no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha, en el caso, los intereses de demora.

El Tribunal Económico Administrativo Central anula el Acuerdo de ejecución al objeto de que se acuerde la devolución de los intereses de demora generados por el ingreso tardío de los intereses derivados del ingreso indebido de los pagos fraccionados, cambiando su doctrina y aceptando la posibilidad de devengo de intereses sobre los intereses.”²⁵

Por contra la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Junio de 2014, precisa:

“Como se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesoria intereses anatocistas, sobre la propia obligación accesoria de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones.”

Pero no se trataba de conceder intereses sobre intereses sino de determinar el plazo de pago de los mismos que la Administración Tributaria cerró en un día determinado, realizando su abono años después y obviamente faltada

un período de pago que es lo que se reconoce en la mencionada Sentencia.

VI. Aspectos particulares.- Damos cuenta, por último de determinadas cuestiones relacionadas con los intereses de demora, y que afectan a lo siguiente:

1. En suspensión.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Octubre de 2020, aludió a lo siguiente:²⁶

“Determinar si procede el devengo de los intereses de demora liquidados por la Administración Tributaria cuando, antes de vencer el plazo de pago voluntario concedido con la resolución denegatoria de la suspensión solicitada, se insta una nueva solicitud de suspensión de la misma deuda liquidada, tras haber sido denegada la primera.

Dilucidar, en consecuencia, si procede una liquidación autónoma de intereses de demora devengados por haberse denegado la suspensión cautelar solicitada dentro del periodo voluntario, aunque se conceda luego la suspensión como consecuencia de una nueva solicitud formulada antes del vencimiento del nuevo plazo de pago otorgado al efecto.

Y ha de ser contestada en sentido negativo. No procede el devengo de los intereses de demora liquidados por la Administración Tributaria cuando, antes de vencer el plazo de pago voluntario concedido con la resolución denegatoria de la suspensión solicitada, se insta una nueva solicitud de suspensión de la misma deuda liquidada, tras haber sido denegada la primera. No procede una liquidación autónoma de intereses de demora devengados por haberse denegado la suspensión cautelar solicitada dentro del período voluntario, aunque se conceda luego la suspensión como consecuencia de una nueva solicitud formulada antes del vencimiento del nuevo plazo de pago otorgado al efecto.”

2. Abono del coste del aval bancario en supuesto de responsabilidad tributaria.- Es sabido que dentro de “las obligaciones y deberes de la Administración Tributaria”, a que se refiere la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, está el reembolso del coste de las garantías contemplado en el art.33 de dicha disposición; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de Febrero de 2018, se ocupó de la procedencia de reintegrar al responsable del coste del aval bancario que garantizó la liquidación tributaria impugnada, y que fue objeto de derivación, y en tal sentido expuso:

“La resolución del presente recurso conlleva la estimación del mismo, habida cuenta que al haberse anulado la liquidación NUM000 por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de Mayo de 2002, recurso 1012/1995, carece de causa el requerimiento de pago sobre dicha cantidad, y también, en consecuencia, la constitución de aval, con independencia del resultado de la impugnación judicial del acuerdo de derivación,

25 Conclusión distinta se desprende de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de Enero de 2017.

26 Me remito a lo que expuse en “La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional”, en la Revista “Impuestos” Editorial La Ley. Volumen I (2014); por su parte la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Noviembre de 2020, expuso: “Solicitada en período voluntario de pago la suspensión de la liquidación tributaria recurrida, acompañando una de las garantías necesarias para obtener la suspensión automática, conforme al artículo 224, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, garantía que debe ser subsanada después de haber finalizado el período voluntario, a requerimiento de la Administración tributaria, la resolución que finalmente concede la suspensión automática retrotrae sus efectos hasta la fecha de la solicitud y, por ende, impide liquidar intereses de demora, o no los retrotrae hasta esa fecha y, por ende, permite liquidar intereses de demora, sin perjuicio en uno y otro caso de los intereses “suspensivos.” La respuesta a la segunda cuestión deber ser que, solicitada en período voluntario de pago la suspensión de la liquidación tributaria recurrida, acompañando una de las garantías necesarias para obtener la suspensión automática, conforme al artículo 224, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, garantía que fue subsanada después de haber finalizado el período voluntario, a requerimiento de la Administración tributaria, la resolución que finalmente concede la suspensión automática retrotrae sus efectos hasta la fecha de la solicitud y, por ende, impide liquidar intereses de demora.”

de modo que los gastos de constitución del aval deben ser abonados a la recurrente en la cuantía reclamada de 15.291,66 euros. Y ello en la medida en que dicho coste no tenía por qué ser asumido por el recurrente, conforme al art.174.5 de la Ley General Tributaria 58/2003, en relación con el art. 82.8 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, al seguir la obligación del responsable el destino de la del deudor principal, con pleno respeto a lo acordado por esta Sala en las sentencias de fecha 3 de Marzo de 2005, recurso 1232/202 9 de Diciembre de 2014, recurso 56/2014 y 20 de Julio de 2015, recurso 361/2014, respecto de la misma recurrente.”

3. Intereses en ejecución de Sentencia.- Conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1998, de 13 de Julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, artículo 106.

“1. Cuando la Administración fuere condenada al pago de cantidad líquida, el órgano encargado de su cumplimiento acordará el pago con cargo al crédito correspondiente de su presupuesto que tendrá siempre la consideración de ampliable. Si para el pago fuese necesario realizar una modificación presupuestaria, deberá concluirse el procedimiento correspondiente dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial. 2. A la cantidad a que se refiere el apartado anterior se añadirá el Interés legal del dinero calculado desde la fecha de notificación de la sentencia dictada en única o primera instancia. 3. No obstante lo dispuesto en el artículo 104.2, transcurridos tres meses desde que la sentencia firme sea comunicada al órgano que deba cumplirla, se podrá instar la ejecución forzosa. En este supuesto, la autoridad judicial, oído el órgano encargado de hacerla efectiva, podrá incrementar en dos puntos el interés legal a devengar, siempre que apreciase falta de diligencia en el cumplimiento. 4. Si la Administración condenada al pago de cantidad estimase que el cumplimiento de la Sentencia habría de producir trastorno grave a su Hacienda lo pondrá en conocimiento del Juez o Tribunal acompañado de una propuesta razonada para que, oídas las partes, se resuelva sobre el modo de ejecutar la sentencia en la forma que sea menos gravosa aquélla. 5. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación asimismo a los supuesto en que se lleve a efecto la ejecución provisional de las Sentencias conforme a esta Ley. 6. Cualquiera de las partes podrá solicitar que la cantidad a satisfacer se compense con créditos que la Administración ostente contra el recurrente.”

La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 31 de Octubre de 2018, razona que el devengo del interés legal sobre la cantidad líquida a que ascienda la condena se sitúa en el ámbito del “*quantum*” del derecho a ejecutar, mientras que la comunicación del art. 104.1 LJCA, se sitúa en el ámbito de la exigibilidad del derecho reconocido en

la Sentencia.

Al disponer el art. 106 un plazo de tres meses desde la fecha de comunicación de la exigibilidad de la condena, marcada por la comunicación al órgano administrativo, difiere el eventual inicio de la fase de ejecución forzosa contra la Administración al efectivo transcurso de aquel plazo de tres meses, pero el devengo del interés legal se produce, en todo caso, y cualesquiera que sean las incidencias de la ejecución, desde la fecha de notificación de la sentencia en primera o única instancia.²⁷

Entenderlo de otro modo llevaría al absurdo de que simplemente por el hecho de recurrir la sentencia de condena al pago de cantidad líquida, la defensa de la Administración obtendría una situación de ventaja al posponer el inicio del devengo del interés legal al de la comunicación de la sentencia firme, firmeza que solo se alcanzaría una vez finalizado el correspondiente recurso, situación del todo contraria a la querida por el art. 106.2 LJCA, dirigido a mantener la integridad del “*quantum*” del derecho del ejecutante.

Desde el punto de vista procesal la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de Julio de 2020, expuso:

“En efecto, es cierto que una jurisprudencia reiterada viene ratificando la exigencia del artículo 87.1.c) de la LJCA, de que para acceder los autos dictados en ejecución de sentencia al recurso de casación, han de resolver cuestiones no decididas, directa o indirectamente, en ella, o contradecir los términos del fallo que se ejecuta, tratando con ello de evitar que una actividad jurisdiccional ejecutiva inadecuada, pueda adicionar, contradecir o desconocer aquello que, con carácter firme, haya sido decidido con fuerza de cosa juzgada en el proceso previo de declaración. También lo es que dicha doctrina podría tener aplicación respecto de los intereses contenidos en la nueva liquidación girada por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación en Tarragona de la AEAT, puesto que su procedencia no fue objeto de consideración en la sentencia y, en consecuencia, no puede enmarcarse en el estricto ámbito de ejecución directa de la misma, por lo que su impugnación habría de realizarse en una nueva reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, también es cierto que la nueva liquidación, en la que se contenían los intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de ingreso hasta la fecha de aquella, es consecuencia derivada del sentido de la sentencia de esta Sala de 23 de Abril de 2009, que se reseña en el Antecedente primero, y que estimó parcialmente el recurso de casación de la entidad... anulando la sanción, razón por la que se da la relación indirecta, pero suficiente, entre sentencia dictada y acto liquidatorio, que permite también examinar la legalidad de este último en el

²⁷ Véase el Diario la Ley nº 9322 del día 20 de Diciembre de 2018.

incidente de ejecución de aquella, otorgando de esta forma, tutela judicial efectiva, de forma plena y definitiva. Así ha sido reconocido, entre otras, en las Sentencias de 23 de Mayo de 2007 y de 19 de Julio de 2007."

Guarda relación con lo expuesto la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de Enero de 2021, que fue del siguiente tenor:

"Por lo que se refiere a los intereses compensatorios, esta categoría tiene por objeto compensar por el tiempo transcurrido hasta la valoración judicial del importe del perjuicio, independientemente de cualquier retraso atribuible al deudor. En consecuencia, se encuentra comprendida en el ámbito de los litigios relativos a la responsabilidad extracontractual de la Unión en el sentido del artículo 266 TFUE, párrafo segundo, y del artículo 340 TFUE (Sentencia de 12 de Febrero de 2015, Comisión/IPK International, C-336/13, EU:C:2015:83, apartado 37).

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando se han percibido cantidades infringiendo el Derecho de la Unión, se deduce de este Derecho la obligación de devolverlas con intereses (véase, en este sentido, la Sentencia de 19 de Julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 26).

Así sucede, entre otros supuestos, cuando se han percibido cantidades con arreglo a un acto de la Unión declarado inválido o anulado por el juez de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19, apartado 37 y jurisprudencia citada).

Por lo que se refiere, en particular, a la anulación por el juez de la Unión de un acto que implicó el abono de una cantidad a la Unión, el Tribunal de Justicia ha declarado que el abono de intereses de demora es una medida de ejecución de la sentencia anulatoria, en el sentido del artículo 266 TFUE, párrafo primero, por cuanto tiene por objeto indemnizar a tanto alzado al acreedor por la privación del disfrute de un crédito e incentivar al deudor a que ejecute cuanto antes la sentencia anulatoria (Sentencia de 12 de Febrero de 2015, Comisión/IPK International, C-336/13 P, EU:C:2015:83, apartado 30)."

4. Reintegro de subvenciones públicas.- Es aquí de aplicación lo dispuesto en la Ley 38/2003, de 17 de Noviembre, General de Subvenciones y en particular:

Artículo 37

"También procederá el reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia del interés de demora correspondiente desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, o la fecha en que el deudor ingrese el reintegro si es anterior a ésta, (...)."

Artículo 38

"Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para

su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria.

El interés de demora aplicable en materia de subvenciones será el interés legal del dinero incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente."²⁸

La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Abril de 2019, expuso que en el supuesto de ayudas y subvenciones la deuda de reintegro de las mismas a la Hacienda Pública deriva de un previo incumplimiento en lo que respecta al empleo de dichos fondos públicos, lo que obliga a una interpretación rigurosa de la normativa aplicable. En particular y frente a lo que esta Sala ha entendido en relación con el aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, no existe razón alguna ni textual ni sistemática para extender dicha interpretación, que no deriva del tenor literal de las leyes que se han mencionado en el fundamento jurídico tercero de la Sentencia, el supuesto de las deudas subvencionales.

Y tras ello fijó la siguiente doctrina:

"El artículo 26.4 de la Ley General Tributaria no es de aplicación para el cómputo de los intereses de demora que se incluyen en el acto de reintegro de una subvención, que está sometido a lo dispuesto en el artículo 37.1. de la LGS, sin que deba excluirse del cómputo del período durante el que se tramitó un inicial expediente de reintegro declarado caducado."

5. Su tributación.- Aunque el análisis de esta cuestión podría considerarse marginal a lo que nos ocupa, no podemos dejar de mencionar lo expuesto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de Diciembre de 2020, en la se expone como doctrina lo siguiente:

"Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre la Renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al

²⁸ Puede invocarse lo dispuesto en el art. 11 de la Ley 43/2003, de 26 de Noviembre, General Presupuestaria, a cuyo tenor: "Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento. Se incluyen en este apartado las cantidades recaudadas a través de entidades colaboradoras, cuentas restringidas, oficinas liquidadoras y demás entidades recaudadoras por cuenta de la Hacienda Pública estatal que no sean ingresadas por dichas entidades en el Tesoro en los plazos establecidos"; la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de Octubre de 2008, dictada en materia de pensiones públicas, declaró que no se abonen cantidades en ejecución de Sentencia ya que en ella no se condenó al pago de cantidad liquidada.

IRPF.²⁹

El debate en torno a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas versó sobre, sujeción, no sujeción o exención y si se está en presencia en el primero de los casos como rendimientos de capital mobiliario o como ganancias patrimoniales;³⁰ el pronunciamiento del Tribunal Supremo vino precedido de la siguiente argumentación:

“En todo caso, como ya se ha dicho, en nuestro ordenamiento tributario, no cabe reconocer, como hace en definitiva el TSJCV, una exención tributaria no prevista en la ley. Por estas razones, los distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos a IRPF, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto. TSJ de Madrid en la Sentencia de 28-5-2018, Rec. 649/2016 y también el TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 15-4-2019, Rec. 129/2017 y el propio TSJCV, en sentencias anteriores a ésta, como la de 29-3-2018, rec. 845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Sin embargo la cuestión no es si estamos ante un supuesto de exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este

sentido hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la Ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente.”

Asimismo y para finalizar aludimos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Febrero de 2021, que sobre el particular expuso:

“A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.”³¹

29 La Sentencia cuenta con un voto particular del Magistrado, Profesor Merino Jara, quien concluyó: “A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho. Por las razones expuestas, considero que la sentencia debió declarar haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, aclarando que los intereses de demora “pasivos” son ganancias patrimoniales integrantes de la renta general del IRPF”.

30 Por su parte la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Diciembre de 2020, expuso: “En definitiva, y atendiendo hasta lo ahora razonado, debe contestarse a la cuestión con interés casacional objetivo en el sentido de que han de imputarse al ejercicio en que adquiere firmeza el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para la determinación (*dies a quo*, *dies ad quem* y base de cálculo) lo que los cuantifica- de los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio;” me ocupé de tema en: “La expropiación forzosa y el Sistema Tributario”, contribución a la obra colectiva de la que fui uno de los coordinadores: “Estudios Jurídicos en homenaje de D. César Albiñana García-Quintana”. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen II.(2008).

31 Me he ocupado de ello en mi monografía: “Los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades” Editorial Aranzadi (2021).

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA39**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 39**

• Constitución o ampliación de capital de una sociedad mediante aportación de inmuebles hipotecados.....	39
• Aportación a una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado.	39
• Transmisión de una vivienda: sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido o a Transmisiones Patrimoniales.	40
• Notificación al comprador que adquiere para su sociedad de gananciales.....	40
• Compraventa en contrato privado y elevación a escritura pública con posterioridad.	41
• Dación en pago.	41
• Disolución o extinción del condominio.	42
• Responsabilidad solidaria de uno de los miembros de una comunidad de bienes	42
• Escritura de novación modificativa de préstamo.	43
• Compraventa del aprovechamiento urbanístico.	43
• Compraventa objeto de resolución mediante sentencia judicial.	44
• Base imponible en extinción del condominio: valor de la parte que se adquiere ex novo.	44
• Formalización en una escritura pública de una agrupación de dos solares colindantes, declaración de obra nueva y división horizontal.....	45
• Extinción del condominio.	45
• Extinción del condominio: determinación de la base imponible.	45
• Transmisión de oficina de farmacia.....	46

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 46

• Ajuar doméstico.	46
• Reducción 95% por participación en mercantiles: justificación de la afectación.	47
• Reducción sobre vivienda habitual. Aplicación de la norma estatal o autonómica.	47
• Perfeccionamiento de una donación realizada en el extranjero.	48
• Reducción 95% por empresa familiar.	48
• Grado de parentesco.	49
• Reducción 95% por empresa familiar: funciones de dirección.	50
• Donación de padres a hijos para adquisición de vivienda habitual: subsanación de la escritura de donación.	50
• Cálculo del ajuar doméstico.	51
• Deducibilidad de los gastos de contador partidario.	51
• Uniones de hecho inscritas en el Registro autonómico de parejas de hecho: requisito exigible a todos los residentes en España con independencia de su nacionalidad.	52
• Cálculo ajuar doméstico.	52
• Nulidad del cuaderno particional privado.	53
• Fideicomiso.....	53
• Dedución de los gastos de entierro.	54
• Gastos de tasación.	54

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 54

• Informe de valoración de perito tercero.	54
• Caducidad del procedimiento.	55

• Caducidad del procedimiento y prescripción.	55
• Tasación pericial contradictoria.	56
• Valores obtenidos de la administración mediante la utilización errónea de la herramienta informática de valoración.	56
• Comprobación de valor: dictamen de peritos individualizado y motivado.	57
• Cumplimiento del plazo en el procedimiento.	57
• Valoración a través de tasación hipotecaria.	58

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONSTITUCIÓN O AMPLIACIÓN DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD MEDIANTE APORTACIÓN DE INMUEBLES HIPOTECADOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2021.

La cuestión consiste en determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución o ampliación de capital de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (constitución de sociedad o ampliación de capital) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava. Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala en su sentencia de 18 mayo de 2020, pronunciada en el recurso de casación núm. 6263/2017,

Para la Sala, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución o ampliación de capital de una sociedad mediante aportación de inmuebles hipotecados cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD MEDIANTE APORTACIÓN DE INMUEBLE HIPOTECADO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de febrero de 2021.

La constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

En el presente caso y a la vista de la escritura cabe distinguir con claridad dos convenciones: la ampliación de capital sujeta y exenta como operación societaria y la adjudicación de un bien con asunción de deuda expresa sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados toda vez que la jurisprudencia ha construido también la figura de la asunción de deuda impropia, cumulativa o de refuerzo mediante la cual el nuevo deudor se introduce en la obligación para colocarse junto al deudor primitivo, en concepto de deudor solidario, sin producir efectos liberatorios.

En tal caso la incorporación de un deudor más que se compromete al pago no libera a los deudores primitivos, de manera que la aceptación del acreedor no produce efectos liberatorios y puede producirse en cualquier momento y forma por lo que no hay óbice alguno a la subsunción de la operación en la modalidad de adjudicación de bien con asunción de deuda expresa produciéndose así el hecho imponible objeto de gravamen.

TRANSMISIÓN DE UNA VIVIENDA: SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO O A TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 12 de marzo de 2021.

El meollo litigioso radica en si la finca transmitida en el caso de autos tenía la consideración de vivienda habitual del transmitente, con sometimiento al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales, o si por el contrario al no merecer este carácter. La operación de compraventa se enmarca en una transmisión entre empresarios, y como tal sujeto al IVA; ello teniendo presente que con arreglo al art.8 Dos.3º de la Ley del IVA, estamos ante una entrega de bienes por empresario ejecutado, adquisición "en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional", siendo indiferente que la adquisición sea voluntaria o forzosa.

Para el Tribunal, en el presente caso, el sujeto pasivo desarrolla una amplia, razonada y convincente labor probatoria encaminada a acreditar que la finca adjudicada no constituía residencia o vivienda habitual del transmitente y que además dicha finca estaba afecta a operaciones empresariales. En particular: a) Se invoca y no se niega de contrario, que la casa de tres plantas en mal estado no era susceptible de uso como vivienda, apuntalando tal condición deficiente en que la tasación realizada por expertos ni siquiera la valora, pues solo tiene en cuenta la vocación del edificio sujeto a rehabilitación; b) La tasación efectuada constata que la finca estaba afecta a un proyecto empresarial de desarrollo inmobiliario iniciado en 2009 con trámites para obtener la licencia de parcelación de la finca; c) El anterior titular de la finca al tiempo de iniciarse el desarrollo del proyecto inmobiliario cumplimentó el Modelo 303 de IVA y en su declaración del IRPF del ejercicio 2009 consta como residencia habitual el inmueble situado en la C/ DIRECCION000 , nº NUM001, de Gijón; e igualmente refleja ese domicilio el contrato de préstamo hipotecario, así como la propia Certificación catastral anexada al decreto de adjudicación, donde erradamente se hace constar que se transmite la vivienda habitual, precisa el domicilio fiscal en el C/ DIRECCION000.

Por tanto, el demandante cumple con la carga probatoria hasta donde le alcanza, pues no olvidemos que se trata de probar por la entidad recurrente una circunstancia de un tercero, relativa a su residencia habitual. El resultado es un sólido panorama indiciario de que la finca en cuestión no estaba destinada a residencia habitual del transmitente sino a una operación empresarial urbanística debidamente identificada.

NOTIFICACIÓN AL COMPRADOR QUE ADQUIERE PARA SU SOCIEDAD DE GANANCIALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 15 de febrero de 2021.

El recurrente invoca el art. 106 del RD 1065/07, por el que se aprueba el 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 - que en su redacción vigente a la fecha de la resolución disponía:

"1. En el supuesto previsto en el artículo 35.6, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos."

Para la Sala, según resulta del expediente, en la escritura pública de compraventa el recurrente comparece como parte compradora exponiendo encontrarse casado en régimen de gananciales y adquiere el inmueble para su sociedad de gananciales presentando en su nombre la autoliquidación. Dados sus actos propios la invocación de este precepto (art. 35.6 RD 1065/2007) no alcanza un efecto anulatorio pues si se refiere a la omisión de notificación alguna a tercero no le corresponde tal alegación y el mismo es en todo caso sujeto tributario de acuerdo con sus propias alegaciones dado que no se ha interesado división alguna.

COMPRAVENTA EN CONTRATO PRIVADO Y ELEVACIÓN A ESCRITURA PÚBLICA CON POSTERIORIDAD.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 4 de febrero de 2021.

La parte recurrente alega la prescripción por cuanto en una compraventa de una vivienda y el garaje fueron adquiridos por contrato privado de fecha 1 de abril de 1990 si bien se eleva a público el 25 de julio de 2014, fecha que es la tomada en consideración por la Administración, que el recurrente se empadronó en la referida vivienda en 1 de mayo de 1996 y aporta documentación (expedida por la dirección general de tráfico en la que consta en el permiso de circulación identificado como domicilio la vivienda), documentación expedida por la comunidad de propietarios en la que figura como Presidente de la misma, y de la agencia tributaria que acredita en su relación con esta ese domicilio como su dirección.

Para la Sala, examinadas las actuaciones y la documentación que consta en el expediente no cabe apreciar acreditado el extremo invocado pues no se evidencia no ya la aportación del contrato privado ante Registros Públicos, pues atendido el tenor de la propia certificación catastral unida a la escritura pública se evidencia que la finca seguía figurando a nombre del vendedor, por otra parte padre del comprador, es evidente que no se ha producido, sino la propia contradicción en sus alegaciones en cuanto a la fecha de la toma de posesión pues en la estipulación tercera del contrato privado se hace contar "la parte vendedora entrega en este mismo acto a la parte compradora las llaves de la vivienda de la referida vivienda, no así la posesión de la misma" y si bien es cierto que no se establece un término o condición no cabe desatender el plazo para el pago del resto del precio (14 pagos anuales siendo el último pago el 30 de marzo de 1994, estipulación segunda). Sin embargo, en la escritura pública (se expone que la parte adquirente declara tener la posesión de lo que adquiere "desde el 1 de abril de 1990"). Escasa veracidad puede otorgarse a esta afirmación en directa contradicción con el documento privado.

Esta Sala viene reconociendo la suficiencia de la prueba que acredite la posesión efectiva que acompañe al título válido ello lo es en atención situaciones de buena fe y de incidencia en relación con tercero, no a mera acreditación de domicilio o residencia que no implica necesariamente propiedad, más aún cuando median vínculos de parentesco y el transmitente se presenta ante otras Administraciones (en este caso el Catastro) como titular sin que se haya prestado diligencia alguna en más de tres décadas en orden a alterar esa situación, ni se justifique la efectiva diligencia fiscal (pagos del IBI) en contrario.

La documentación aportada resulta manifiestamente insuficiente para justificar la apreciación de la prescripción invocada pues la documental no evidencia de forma suficiente la toma de posesión como propietario ante terceros de forma indubitada.

DACIÓN EN PAGO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

Una mercantil y una entidad tercera dependiente de una entidad financiera otorgaron escritura pública denominada "escritura de compraventa de inmueble y subrogación". Mediante el contrato, la primera transmitió los inmuebles hipotecados por la suma a que ascendía la responsabilidad hipotecaria tras la condonación parcial. El precio fue íntegramente reservado por la parte compradora para hacer frente al pago del crédito hipotecario que gravaba las fincas a favor de la entidad bancaria.

La Administración giró liquidación provisional calculando la cuota sobre el valor de la deuda de los mismos bienes sin la condonación. La motivación de la liquidación residió en que la operación realizada era una dación en pago del art. 1.175 CC cuyo valor es igual al de la deuda extinguida, en este caso el importe pendiente de amortizar del préstamo hipotecario que recaía sobre esos bienes. Añadió que la dación en pago no queda desnaturalizada por el hecho de ser un tercero el adquirente de los inmuebles.

Para la Sala, el negocio traslativo controvertido en el proceso dispone de todos los elementos de la dación en pago de deudas del art. 1.175 CC. La causa que subyace en el contrato es la entrega de unos bienes con objeto de extinguir la obligación pendiente con la entidad bancaria acreedora y con sujeción a las condiciones impuestas por esta, como la designación del destinatario del bien y el plazo en que habría de formalizarse la operación, a cambio de una condonación parcial de la deuda. La función económica esencial del negocio jurídico fue la de cancelar el préstamo hipotecario, con la peculiaridad de que la entidad acreedora aceptó modificar la prestación del deudor y admitió como pago determinados bienes inmuebles en vez de una cantidad de dinero. La acreedora, entidad bancaria, carecía de la posibilidad de recibir directamente los bienes en virtud de la normativa sobre venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, para lo que debía de servirse de la sociedad creada a tal efecto. No parece necesario recordar que, con motivo de la crisis económica

y la notable pérdida de valor del suelo, y con el objeto de sanear los balances bancarios deteriorados por los activos problemáticos vinculados a la actividad inmobiliaria, se adoptaron una serie de medidas legislativas entre las que se hallaba la creación de sociedades de capital donde aislar tales activos y a las que las entidades de crédito deberían aportar todos los inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionados con el suelo para promoción inmobiliaria y con las construcciones o promociones inmobiliarias. La entidad ahora recurrente es la que pasó a cumplir esta función para la entidad bancaria.

No obstante, pese a la intervención de la tercera entidad, la recurrente, subsiste la causa negocial principalmente extintiva de la obligación. Es adecuado el criterio de la Administración tributaria con fundamento en las consultas vinculantes V0324 y V0325 de 2015, para las cuales no altera la naturaleza jurídica de la dación en pago el hecho de que se haga a un tercero distinto del acreedor hipotecario, cuando este ha impuesto la condición y la acepte como modo de extinguir la deuda. Estamos ante la figura conocida como *adiectus solutionis gratia* o autorización al deudor para que cumpla su obligación con quien al efecto se designe o autorice por el acreedor, y que encuentra apoyo en el art. 1.162 CC.

No puede decirse seriamente que la causa contractual concuerde con la elemental de la compraventa: la entrega o recepción de una cosa a cambio de dinero. El acogimiento por los otorgantes de la escritura de la fórmula más común o típica para transmitir el dominio como es la compraventa puede explicarse porque ambas figuras comparten elementos comunes.

DISOLUCIÓN O EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2021.

El recurso versa sobre la sujeción a ITPAJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de las siguientes adjudicaciones practicadas en el seno de una comunidad hereditaria:

En el caso de Autos consta en el expediente el documento privado suscrito por la reclamante en vía administrativa y sus tres hermanos que con relación a la herencia de su madre, de la que se refiere son herederos por partes iguales, fallecida en 2005, y su padre, viudo de aquella, fallecido en 2015, proceden a relacionar los bienes que refieren propiedad ganancial de los dos y acuerdan proceder a la liquidación de la sociedad de gananciales y a la adjudicación de las herencias, acordando respecto de la vivienda sita en Dos Hermanas, debidamente identificada y valorada en 60.000 euros, su adjudicación en pleno dominio a doña Sara que deberá compensar a sus hermanos mediante el pago de 15.000 euros a cada uno, respecto de la parcela, valorada en 60.000 se adjudica en pleno dominio por parte iguales a doña Sara y a doña Teodora quienes deben compensar a sus otros dos hermanos con 15.000 euros cada uno, un vehículo furgoneta es adjudicado a doña Sara que debe compensar a cada hermano con 300 euros, y el saldo bancario se reparte por partes iguales.

Para la Sala, nos encontramos ante una única convención, puesto que la extinción del condominio no es consecuencia de la división de la cosa común sino de la adjudicación del pleno dominio sobre la totalidad del inmueble a uno de los partícipes, que ya es titular dominical de determinada participación, cuyo alcance y naturaleza no queda concretada en la sentencia de instancia, y que, ante el carácter indivisible de la misma, se acuerda que compense al resto de los copropietarios en la forma descrita en la escritura pública.

En esta ocasión no se ha producido ningún exceso de adjudicación. Se ha decidido por los partícipes extinguir el condominio. Antes de la extinción cada uno de ellos era propietario de determinada participación. A la vista de que dicho inmueble es indivisible, extremo que no se discute, decidieron que uno se adjudicara la totalidad del pleno dominio, mediante la compensación en dinero equivalente a su respectiva participación a los restantes copropietarios de la vivienda.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE UNO DE LOS MIEMBROS DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2021.

La resolución del recurso de casación exige despejar la incógnita que nos propone el auto de admisión, enunciado del siguiente modo:

"[...] Explicitar si, en un caso como el de autos y en el ámbito de la modalidad de AJD (documentos notariales) del ITPAJD, puede derivarse responsabilidad solidaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1.b) LGT (RCL 2003, 2945) , a un miembro de una comunidad de bienes por considerar obligado tributario (como sujeto pasivo) de tal tributo a la

propia comunidad de bienes o, por el contrario, tal acto de derivación de responsabilidad no es posible por entenderse que las comunidades de bienes no son, conforme al ordenamiento vigente, sujetos pasivos del ITPAJD, modalidad AJD (documentos notariales) [...]".

Pues bien, en razón a lo que hemos expuesto, cabe señalar lo siguiente:

1) En la regulación contenida en los artículos 27 a 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) (TRLITPyAJD), no hay previsión específica acerca del gravamen a las comunidades de bienes como sujetos pasivos del impuesto. Por tanto, se incumple la *condictio legis* que impone el artículo 35.4 LGT, toda vez que ninguna ley establece la condición de obligado tributario, en el impuesto liquidado y trasladado al recurrente por razón de la imputada responsabilidad solidaria, de las comunidades de bienes.

2) No cabe inferir de la regulación legal y de la definición del sujeto pasivo que las comunidades de bienes deban entenderse incluidas, al menos en casos como el debatido, en que la índole de los negocios jurídicos que se autorizan notarialmente exige que el otorgante o adquirente del bien o derecho ostente personalidad jurídica, siendo que las CB que carecen de ella.

3) La mención contenida en el art. 22.4º del propio Texto Refundido sólo afecta a la modalidad, distinta de la examinada, de operaciones societarias, sin que sea admisible extender analógicamente la condición de sujeto pasivo a casos diferentes del previsto formalmente (arts. 14 , 8.c) y 35.4 LGT).

4) No cabe extender a terceros la responsabilidad solidaria de las deudas de quien no es sujeto pasivo del tributo de cuya derivación se trata. En las propias palabras del auto de admisión, el acto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.b) LGT no es posible porque las comunidades de bienes no son, conforme al ordenamiento vigente, sujetos pasivos del ITPAJD, modalidad AJD -documentos notariales-.

En síntesis, no cabe que quien no es, ni puede ser, sujeto pasivo, en relación con este impuesto y para los actos jurídicos que en el asunto enjuiciado se instrumentaron en escritura pública, traslade a terceros su inexistente responsabilidad tributaria como *deudor principal*.

ESCRITURA DE NOVACIÓN MODIFICATIVA DE PRÉSTAMO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 10 de febrero de 2021.

La cuestión litigiosa se refiere a una escritura de novación modificativa de un préstamo hipotecario. La entidad demandante presentó autoliquidación del Impuesto con cuota 0, al considerarla exenta por versar la modificación exclusivamente sobre el plazo de amortización del capital e intereses.

Para el Tribunal, en la cláusula modificativa primera de la escritura, se modifica el plazo de amortización del préstamo, alteración que estaría exenta. En la cláusula segunda, aunque se titula modificación de las fechas de liquidación y pago de intereses, contiene una previsión sobre la forma de calcular los intereses, así como a la fecha de liquidación de los que se devenguen a partir de marzo de 2016, mes en el que se otorga la escritura pública. Y sobre estos particulares, las previsiones de esta coinciden con lo estipulado en la escritura de 2009; en lo que ahora interesa, se prevén como en la anterior, pagándose con carácter vencido el primer día del mes siguiente. Por tanto, no observa este Tribunal una diferencia sustancial en cuanto a la periodicidad en la liquidación o pago de los intereses que se devenguen a partir del mes de otorgamiento de la escritura, sin que la referencia al pago de los ya vencidos a dicho momento pueda entenderse una alteración de tales extremos que impida la aplicación de la exención, que en cualquier caso, no ha motivado la Administración. Por todo ello, se estima el recurso.

COMPRAVENTA DEL APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de abril de 2021.

En este supuesto se plantea la controversia de la sujeción al impuesto de actos jurídicos documentados de una escritura que, tal como consta en el expediente de gestión tributaria, se intitula de compraventa del aprovechamiento urbanístico ejecución urbanística del Plan parcial Industrial en un Concejo.

La parte recurrente sostiene que en este caso lo que la escritura transmite no es un aprovechamiento urbanístico existente,

sino un aprovechamiento urbanístico que habrá de materializarse. Por tanto, la escritura no es inscribible en el Registro de la Propiedad por lo que no cabe el devengo del impuesto controvertido. De acuerdo con el notario que la autorizó y tramitó, la escritura no es inscribible y no está sujeta al impuesto de actos jurídicos documentados. La posibilidad de inscripción en el Registro de la Propiedad está condicionada a la existencia de certificaciones administrativas inexistentes en el presente caso.

Para la Sala, en este caso no hay duda del negocio jurídico formalizado en la escritura pública que consiste en la transmisión del aprovechamiento urbanístico bien identificado y determinado sin que, a diferencia de lo que sostiene la parte actora, sea precisa su materialización. En este sentido, el negocio jurídico formalizado en escritura se prevé en el artículo 13.5 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de ordenación del territorio y urbanismo, aprobado en virtud del Decreto Legislativo asturiano 1/2004, de 22 de abril, relativo a las sociedades urbanísticas en los siguientes términos:

Para la realización del objeto social, la sociedad urbanística podrá: c) Enajenar, incluso anticipadamente, las parcelas que darán lugar a los solares resultantes de la ordenación, en los términos más convenientes para asegurar su edificación en los plazos o de la forma prevista. La misma facultad le asistirá para enajenar los aprovechamientos urbanísticos otorgados por el planeamiento y que habrán de materializarse en las parcelas resultantes de la ordenación.

Del mismo modo, el Registrador responde, en su informe del 9 de octubre de 2020, inequívocamente que la transmisión del aprovechamiento a que se refiere la escritura es susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad.

En definitiva y en este caso no hay duda de que la escritura es inscribible en el Registro de la Propiedad y que, asimismo, estamos ante un hecho imponible susceptible de gravamen en los términos girados por la Administración tributaria.

.....
COMPRAVENTA OBJETO DE RESOLUCIÓN MEDIANTE SENTENCIA JUDICIAL.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de abril de 2021.

.....

La presente cuestión controvertida versa sobre una compraventa que fue objeto de resolución mediante sentencia judicial, motivo por el que el recurrente argumenta que nunca será inscribible y, consecuentemente, no cabe el devengo del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Para el tribunal, la anulación de los actos se produce por allanamiento entre la demandante y los demandados, socios únicos y representantes de la sociedad confundiendo sus intereses como resulta del contenido de los mismos, para dejarlos sin efecto en las relaciones entre ellos. No estamos pues ante un objeto ilícito u erróneo de los citados actos para considerarlos inexistentes o nulos de pleno derecho para aplicar el supuesto previsto en el artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, sino ante un supuesto de resolución por mutuo acuerdo que constituye una excepción a la devolución de ingresos indebidos para los supuestos de nulidad, rescisión o resolución de los actos y contratos objeto de gravamen por el concepto tributario. Por tanto, no puede acogerse este motivo de impugnación dado que la sentencia que resuelve el contrato de compraventa constituye un supuesto en el que no procede la devolución de ingresos indebidos.

.....
BASE IMPONIBLE EN EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO: VALOR DE LA PARTE QUE SE ADQUIERE EX NOVO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de marzo de 2021.

.....

Trae causa la cuestión controvertida en una escritura de extinción de un condominio habrá de estarse al valor de lo transmitido, que en este caso ha de limitarse al 50 % del valor de los bienes al ser previamente la recurrente propietaria del otro 50 %. Frente a ello, la Administración tributaria se ha opuesto a la demanda interesando la desestimación del recurso, aduciendo que lo que está sujeto al impuesto es la elevación a público del documento de extinción de condominio, como acto jurídico documentado, debiendo estarse al valor de la escritura pública, que no es otro que el correspondiente a la totalidad de los bienes a los que la misma se refiere.

La Sala señala que no se discute que la modalidad del tributo es la correspondiente a actos jurídicos documentados, ni tampoco se discute el valor de los bienes cuyo condominio se extingue en la escritura pública sujeta al impuesto que asciende a 82.000 €, adjudicándose a la aquí recurrente en su totalidad y en pleno dominio los citados bienes de los que ya disponía a título dominical del 50% y acordando el abono al otro condueño del importe de 41.000 € correspondientes a su

haber, por lo que la base imponible no puede corresponder al importe de los 82.000 € como pretenden las Administración tributaria demandada, sino al de 41.000 €, importe por el que ya se tributó conforme a la autoliquidación presentada en su momento por la parte recurrente.

FORMALIZACIÓN EN UNA ESCRITURA PÚBLICA DE UNA AGRUPACIÓN DE DOS SOLARES COLINDANTES, DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 1 de marzo de 2021.

En escritura otorgada el 30 de noviembre de 2016, se documentaron tres negocios jurídicos, una agrupación de dos solares colindantes, una declaración de obra nueva en construcción sobre la finca agrupada y la división horizontal del edificio construido. Tributado por las dos últimas, extremo no discutido. Lo debatido es si está o no sujeta al impuesto la agrupación de fincas, interrogante que la parte actora responde negativamente sobre la base de que no era posible declarar la obra nueva y someterla al régimen de propiedad horizontal sobre dos fincas distintas (según dice habría que haber promovido un complejo urbanístico, que no era el proyecto por ella emprendido), por lo que la agrupación en cuestión constituía un antecedente o presupuesto inexcusable e indefectible.

Frente a tal posición, la Administración tributaria primero, y el TEAR de Castilla y León, después, sostienen que las tres operaciones están sujetas a la cuota gradual que grava los actos jurídicos documentados -se remiten a los artículos 4 y 31.2 del Texto refundido de la Ley reguladora del impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, y al 70.3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 828/1995, precepto este que determina cuál es la base imponible en las escrituras de agrupación de fincas.

Para el tribunal, la agrupación de fincas se encuentra sujeta a la cuota gradual que grava los actos jurídicos documentados no ofrece ninguna duda al concurrir en ella todas las circunstancias requeridas en el artículo 31.2 TRLITPAJD, es decir, tratarse de una primera copia de escritura pública, tener por objeto cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeta ni a las demás modalidades del impuesto ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tal conclusión viene avalada por lo demás por el artículo 70.3 RITPAJD, que establece que en las escrituras de agrupación de fincas la base imponible estará constituida por el valor de las fincas agrupadas (puede verse al efecto la STS 15 marzo 2017, que considera la agrupación de fincas como una operación netamente registral).

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de febrero de 2021.

La cuestión consiste en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

La extinción de un condominio, en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible, que ya era titular dominical de una parte de este, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO: DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de febrero de 2021.

La cuestión cuyo esclarecimiento se encomienda al Tribunal es la de determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación.

La respuesta de la Sala, es que la extinción del condominio -en este caso, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales-, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, puede ser objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, siendo su base imponible la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y, en este asunto, del 50 por 100 del valor del bien.

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de marzo de 2021.

El motivo de controversia se refiere a la sujeción en el caso de transmisión de oficina de farmacia al IAJD, al tratarse de documento público inscribible en el Registro de Bienes Muebles, por aplicación del art. 31.2 de la Real Decreto Legislativo 1/1993, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para el Tribunal, no es cuestionado que se trata de la primera copia de escritura notarial de transmisión de la oficina de farmacia. Asimismo, examinada la escritura pública, puede comprobarse que se trata de una cesión entre farmacéuticos, y lo cedido es la oficina de farmacia con su licencia, mobiliario, existencias y efectivo para cambios; declarándose que está abierta y en funcionamiento, y que la cesión está sometida a autorización de la Dirección General de Ordenación e Inspección Farmacéutica de la Comunidad de Madrid. Se hace constar que sobre la oficina de farmacia pesa la hipoteca mobiliaria concedida al comprador por documento público de la misma fecha, en el cual ha concurrido la vendedora, como hipotecante no deudor, al no ser todavía eficaz la transmisión hasta ser autorizada. Se hace constar también, que el inmueble en que está la farmacia, ha sido transmitido entre las mismas partes en otro documento público de la misma fecha. En consecuencia, es de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo. Por lo cual, debe entenderse que se trata de negocio sujeto al Impuesto.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2021.

La doctrina del Tribunal Supremo para la interpretación del artículo 15 LISD es:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son

susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría"

REDUCCIÓN 95% POR PARTICIPACIÓN EN MERCANTILES: JUSTIFICACIÓN DE LA AFECTACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de mayo de 2021.

El recurrente en su autoliquidación practicó la reducción del 95% al valor de las participaciones de unas mercantiles adquiridas en la sucesión mortis causa. La Administración tributaria minoró el importe de la reducción aplicada, al excluir del valor de las acciones adquiridas, a los efectos de fijar el montante sobre el que aquella se aplica, el de los activos que consideró no afectos a las respectivas actividades de dichas entidades.

Para la Sala, si bien en el marco analizado cabe la afectación a la actividad económica de los activos representativos de participaciones en fondos propios de una entidad y de cesión de capitales a tercero, compete a la parte actora acreditar la misma que pasa por probar que son necesarios para la obtención de rendimientos. Y sucede que los argumentos giran en torno a la necesidad de liquidez. Se dice en la demanda que todos esos activos serían de fácil realización y estarían a disposición de las sociedades titulares para atender las necesidades de tesorería y amortizar eventuales contingencias a corto medio o largo plazo. Tal proceder se demuestra acertado por la sucesión de acontecimientos descritos en la demanda (cierre de fábricas, adquisición de nuevas empresas, imposibilidad de financiación con entidades bancarias, etc) que evidencian que, de actuar de otro modo, generaría una falta de liquidez con trascendencia operativa.

En apoyo de su tesis la actora cita la resolución del TEAC de 12.03.2015 o la CV 0747-06. Lo que sucede es que aquella se refiere a cuentas corrientes y no a depósitos y excluye la cantidad que exceda de las necesidades de circulante y, la DGT analiza el caso de una sociedad patrimonial y no se pronuncia con carácter general, sino que concluye que debe atender a las circunstancias concurrentes en cada caso.

Las circunstancias acaecidas con posterioridad a la fecha de devengo del impuesto no sirven para justificar los extremos discutidos; hay que atender a la situación existente al tiempo de fallecimiento del causante, en otro caso, bajo la cobertura de futuras contingencias inciertas e imprevisibles se podría justificar la necesidad de cualquier bien a fin de estimarlo afecto. Es decir, de aceptar la tesis de la actora cualquier activo de una sociedad estaría afecto a la actividad pues sería susceptible de realizarse en metálico en atención a necesidades futuras imprevisibles.

REDUCCIÓN SOBRE VIVIENDA HABITUAL. APLICACIÓN DE LA NORMA ESTATAL O AUTONÓMICA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de marzo de 2021.

La cuestión sobre la que gira el presente recurso estriba en determinar la procedencia de la reducción en la base imponible por transmisión de la vivienda habitual del causante, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la relación de la reducción estatal del 95% del valor de la vivienda con la reducción autonómica del 99%. La Administración Autónoma sostiene su improcedencia con base en lo prevenido en el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El recurrente presentó la declaración del impuesto el 7 de julio de 2014, una vez transcurrido el plazo reglamentario de seis meses desde el devengo, en escrito de fecha 6 de marzo de 2015 solicitó la reducción en la base imponible por transmisión de la vivienda habitual del causante, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La oficina gestora denegó la reducción por haberse solicitado fuera del plazo de presentación de la declaración, y ello con base en lo prevenido en el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2011, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

No obstante, la recurrente solicitó, no la reducción autonómica (del 99%) sino expresamente la reducción estatal del 95% de dicho valor regulada en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con lo establecido en el artículo 122 de la Ley General Tributaria. En consecuencia, la cuestión a dilucidar se circunscribe en determinar si la incompatibilidad de ambas deducciones opera solamente en el período reglamentario de liquidación del impuesto como sostiene tanto la Administración Tributaria.

En consecuencia la cuestión a dilucidar se circunscribe en determinar si la incompatibilidad de ambas deducciones opera solamente en el período reglamentario de liquidación del impuesto como sostiene tanto la Axencia Tributaria de Galicia como el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia.

En este sentido suscribimos la postura sostenida por el demandante coincidente- por otra parte- con la mantenida por el propio Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia, entre otras, en su resolución de 28 de septiembre de 2017 dictada en la reclamación económico-administrativa NUM001 contra la que interpuso recurso contencioso-administrativo la Xunta de Galicia y que culminó con la sentencia desestimatoria de fecha 4 de junio de 2019 dictada por esta misma sala y Sección en sede del procedimiento ordinario 15364/2018 pues nada emepece a que , una vez transcurrido el plazo reglamentario de autoliquidación y, por ende, perdida la posibilidad de obtener la deducción autonómica (más favorable al contribuyente) , el sujeto pasivo no pueda solicitar la aplicación de la deducción estatal que , si bien desde un punto de vista porcentual es menos beneficiosa, por contra no está sujeta a un plazo tan exiguo para su aplicación.

En consecuencia el presente recurso ha de ser estimado.

PERFECCIONAMIENTO DE UNA DONACIÓN REALIZADA EN EL EXTRANJERO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 2 de marzo de 2021.

La cuestión litigiosa versa en relación con la escritura pública de donación de 24 de octubre de 2000 otorgada en Braga, Portugal, el 24 de octubre de 2000. El 2 de mayo de 2013 se presentaron en la Administración tributaria con cuota 0 por prescripción, la mentada escritura en cuya virtud una tía dona a su sobrina un piso, así como otra escritura otorgada por la donataria también en Portugal de aceptación de la donación el 9 de noviembre de 2000. Igualmente, se aportó la comunicación efectuada a la donante de dicha aceptación el 20 de agosto de 2007.

La Administración demandada considera que la donación se perfeccionó en el año 2007, pero el plazo de prescripción no comenzó a correr sino desde la entrada en un registro público de las escrituras, esto es, cuando se presentaron con la autoliquidación del impuesto.

Para el Tribunal, Aunque la parte actora dedica la mayor parte de sus alegaciones a la fecha de perfección de la donación que coincidiría con el devengo, lo cierto es que existiendo una previsión como la del artículo 25.2 de la LISD, relativa a la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria en relación a escrituras otorgadas en el extranjero, sin que la parte alegue la existencia de Convenio que exceptúe para el caso su aplicación, el momento de la perfección de la donación no es determinante para la solución del caso, pues el plazo de prescripción no correrá sino desde la fecha en que se presentaron las escrituras públicas otorgadas en Portugal en la Administración tributaria, ya que no conste su presentación anterior ante cualquier Administración española a pesar de que se menciona por los actores un expediente de jurisdicción voluntario, tramitado en 2012.

Por tanto, aunque del justificante de ingreso de gastos de la donación y los propios de la notaría abonados por la donataria pudiera inferirse el conocimiento de la donante de la aceptación y fijar el devengo en el año 2000, la prescripción no comenzaría a correr sino desde la fecha de presentación de la mentada documentación en la Administración tributaria.

REDUCCIÓN 95% POR EMPRESA FAMILIAR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 11 de febrero de 2021.

La Administración tributaria ha denegado la reducción del beneficio fiscal solicitado por el actor, centrándose principalmente en que para la aplicación de la reducción de la base imponible se requiere la previa exención de las participaciones en el impuesto sobre el patrimonio, lo cual exige cumplir, entre otros, un doble requisito: que el sujeto

pasivo ejerza funciones de dirección de la entidad y que por ello perciba una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, y que ninguno de los socios recibía retribución alguna de la entidad.

En el presente caso, la liquidación practicada pretende justificar la denegación de la reducción del 99 % prevista en el artículo 8 del Decreto legislativo 1/2011, en que a la fecha de devengo del impuesto D^a. Lucía, sobrina del actor, nieta de los donantes y beneficiaria a su vez de otra donación que hicieron los abuelos a su favor, pese a que es la persona que asumió las funciones de dirección de la sociedad, no era titular de participación alguna, por lo que, a juicio de la Administración tenía que quedar excluida del grupo de parentesco a efectos de la exención en el impuesto sobre el patrimonio, teniendo en cuenta además -añade el acuerdo de liquidación- que ninguno de los socios recibe retribución alguna de la entidad, y ello con independencia de que la D^a. Lucía no aportara ningún contrato o nombramiento que acreditase funciones de dirección ni justificación documental de que las retribuciones se deriven de estas funciones.

Respecto de esto último, es en el propio acuerdo de liquidación en el que se dice que la actora aportó contrato de trabajo de fecha 1 de julio de 2010 y copia de la resolución sobre reconocimiento de alta en el régimen general de trabajadores autónomos de fecha 1 de julio de 2010, como persona que ejerce las funciones de dirección en la sociedad. Además de haber aportado los modelos 190 de los ejercicios 2010 y 2011 donde figuran sus retribuciones. Y en cuanto a la cuestión según la cual para gozar de la bonificación fiscal aquí discutida es necesario que la persona beneficiaria debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de la empresa, esta cuestión ya ha sido analizada por este tribunal y por el Tribunal Supremo, negando tal exigencia.

En consecuencia, el recurso ha de ser estimado en el sentido de reconocer a favor del actor la reducción del 99 % prevista en el artículo 8 del Decreto legislativo 1/2011, pues conforme a lo dispuesto en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991 "cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención".

GRADO DE PARENTESCO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de febrero de 2021.

La cuestión controvertida versa sobre la interpretación que hace el Tribunal Económico Administrativo Regional de los artículos 28 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en concordancia con lo prevenido en el art. 53 del reglamento del impuesto en relación con reducción por parentesco aplicada por doña Eugenia, menor de edad en la fecha del fallecimiento de su abuelo don Obdulio, la cual heredó por sustitución de su padre don Raúl quien renunció a la herencia de su progenitor.

En el testamento otorgado por don Obdulio instituye herederos a sus tres hijos supérstites, don Jose Pedro, don Baldomero y don Raúl, sustituyendo a herederos y legatarios por sus respectivos herederos. Al renunciar don Raúl a los derechos hereditarios es sustituido por sus hijos entre los que se encuentra doña Eugenia. Esta sustitución vulgar excluye el derecho de acrecer respecto de los coherederos del renunciante. En consecuencia, el grado de parentesco opera en un primer momento para determinar la base liquidable en función de la reducción prevista en el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011, estando encuadrada doña Eugenia en el grupo I correspondiente a los descendientes menores de 21 años.

Posteriormente una vez determinada la cuota íntegra, para obtener la cuota líquida se aplica el coeficiente multiplicador que corresponda según la tabla del artículo 10 de la citada norma y teniendo en cuenta el grupo de parentesco del aceptante, siendo así que en el citado artículo los grupos I y II tienen atribuido el mismo coeficiente. De este modo el grado de parentesco al que alude el artículo 28 opera a los efectos únicos y exclusivos de la aplicación del coeficiente multiplicador según la tabla del artículo 10 del Decreto Legislativo 1/2011, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

No cabe confundir las reducciones en la base imponible con las deducciones en la cuota.

Las primeras se aplican sobre la base imponible y, determinada así la base liquidable, sobre la misma se aplica la tarifa para obtener la cuota íntegra, aplicándose sobre esta última magnitud las deducciones en cuota, resultando la cuota líquida.

REDUCCIÓN 95% POR EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de febrero de 2021.

Se plantea es la procedencia de la reducción por transmisión de participaciones sociales prevista en el artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2011 por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. Se cuestiona especialmente por la administración autonómica la concurrencia del requisito que exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En la documentación aportada y que obra en el expediente administrativo reflejada en el informe de 20 de abril de 2015, figura una escritura pública de 31 de mayo de 2004 en la que se protocoliza el documento privado de fecha 31 de diciembre de 2003 en el que consta el nombramiento como gerente de la sociedad a don Baldomero por un período de duración anual renovable por idénticos períodos y en el que se fija una retribución de 15.000 € brutos anuales.

Por documento privado fechado el 31 de diciembre de 2009 se hace constar que el don Baldomero ejercerá las funciones de gerente, con una duración del contrato de un año renovable por idénticos periodos por lo que percibe una retribución anual de 25.000 € constando en dicho documento la legitimación de firmas otorgada ante notario el 22 de enero de 2010 a los efectos del artículo 1227 del Código Civil. Constan también la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2011 de don Baldomero en el que figuran los rendimientos percibidos de la mercantil por un importe de 21.013,70 € y que constituyen su principal fuente de renta.

A la vista de todos elementos probatorios cabe concluir que procede la aplicación de la reducción fiscal prevista en el artículo 7 del decreto Legislativo 1/ 2011 por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

DONACIÓN DE PADRES A HIJOS PARA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL: SUBSANACIÓN DE LA ESCRITURA DE DONACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 17 de febrero de 2021.

En documento privado de 29 de junio de 2018 consta que un matrimonio entrega gratuitamente a su hija la cantidad de 65.000 euros. En ese documento se hace constar que el importe íntegro de la donación es "para la adquisición de la primera vivienda por parte de la donataria" y que se acreditará la adquisición de la citada vivienda mediante escritura. También se señala que se reúnen los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo 1/2013, para aplicar la reducción del 99% del importe de la donación "a efectos de la liquidación del impuesto sobre donaciones". El mencionado documento privado se presentó en la Oficina Liquidadora con una autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto donaciones de "dinero en efectivo", siendo la base imponible de 65.000 €, en la que se aplicó una bonificación del 99%, ingresándose por la donataria la cantidad de 49,73 €. Mediante escritura pública de compraventa de 12 de julio de 2018, la hija adquirió la vivienda unifamiliar.

La Sala señala que si bien es verdad que para disfrutar del beneficio fiscal que se contempla en el art. 19 TRTCyL es necesario cumplir los requisitos que en el mismo se establecen, entre ellos, que debe hacerse constar en el documento en el que se formalice la compraventa la donación del dinero recibido y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual (letra d) de ese precepto-, esto no supone que la omisión de esos datos no se pueda subsanar en un momento posterior a través de otra escritura, lo que aquí se ha hecho con la escritura de "subsanción" de 30 de octubre de 2018, debiendo destacarse que el destino del dinero donado a la recurrente por sus padres para la adquisición de la primera vivienda habitual ya constaba en el citado contrato de donación, presentado en la Oficina Gestora, como antes se ha puesto de manifiesto.

Además, dentro del periodo de "treinta días" establecido para la autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, llevada a cabo en virtud del mencionado contrato de donación de 29 de junio de 2018, presentado en la Oficina Gestora el 2 de julio de ese año, se produjo la adquisición de la vivienda en virtud de la escritura de compraventa de 12 de julio de 2018. Y si bien en esta escritura no constaba el importe de la donación, esto se subsanó poniéndose de manifiesto que dicha donación se había efectuado para la adquisición de la vivienda de que se trata y que el importe de la

cantidad donada se había destinado para la adquisición de esa vivienda, por la que se había practicado la correspondiente autoliquidación por la mencionada cantidad de 65.000 euros.

CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de febrero de 2021.

La doctrina del Tribunal Supremo al respecto en resumen señala:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD comprende la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

En el presente caso, el causante ha dispuesto de la mayor parte de sus bienes mediante legados, quedando a los herederos poco más del 15% del caudal relicto según los cálculos de la demanda. Esos legados recaen sobre inmuebles, tres de ellos fincas rústicas sin construcciones habitables, salvo una para el guarda; otro tiene por objeto el usufructo de una vivienda a una hermana de don Jesús, quien la ocupaba hacía años, lo que permite a doña Araceli invocar legítimamente que se ha entregado a los legatarios el posible ajuar existente, el que servía a esos inmuebles. El inventario de bienes incluye saldos en cuentas corrientes, valores mobiliarios y activos financieros, incluso censos, y el causante tenía su domicilio en la vivienda de un hermano.

Con estos datos el Tribunal da la razón a la parte actora. En primer lugar, porque gran parte de los bienes no deben servir para el cálculo del ajuar, por lo que el realizado por la Administración ya no vale; y en el segundo, porque indican que el causante carecía de mobiliario y enseres propios, incluso de vivienda propia, que es donde el ajuar debe encontrarse.

DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE CONTADOR PARTIDOR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de febrero de 2021.

No es posible deducir de la herencia los gastos de contador partidor como pretende la demandante (habla de servicios jurídicos de asistencia en las tareas de inventariar, valorar, partir y adjudicar) porque no se encuentran entre las deudas deducibles del artículo 13 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1. En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.

2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades

Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

No cabe incluirlas en primer lugar porque es una deuda posterior al fallecimiento del causante. Una cosa es que designe al contador partidor y otra el nacimiento del derecho de éste a cobrar o cargar gastos en el ejercicio de su función, naturalmente posterior al deceso. Si el gasto de abogado se considera excesivo, habrá que reclamar contra el contador o el abogado, no deducirlo del impuesto.

Tampoco puede encuadrarse en el artículo 14 de la misma ley porque no deriva de una actuación procesal o de un procedimiento de testamentaría

UNIONES DE HECHO INSCRITAS EN EL REGISTRO AUTONÓMICO DE PAREJAS DE HECHO: REQUISITO EXIGIBLE A TODOS LOS RESIDENTES EN ESPAÑA CON INDEPENDENCIA DE SU NACIONALIDAD.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 16 de noviembre de 2020.

Se centra el objeto del recurso en determinar D. Eloy y D^a Amelia, pareja de hecho y donde el primero instituyó heredera universal a D^a Amelia, procede o no aplicarle los beneficios fiscales que se derivan de dicha unión, sino que además su no aplicación podría contravenir el derecho europeo en tanto en cuanto, al tener D. Eloy nacionalidad británica y D^a Amelia nacionalidad irlandesa, se les discriminaría con relación a los residentes, al no permitírseles que se le apliquen los beneficios fiscales a los no residentes.

Para la Sala, el beneficio fiscal pretendido por la recurrente no podía serle reconocido ante la inexistencia de inscripción de la pareja de hecho en el Registro de la Comunidad Autónoma Andaluza, y ello es así aun cuando constara en el expediente certificación municipal acreditativa de la inscripción de la actora y el causante de la sucesión en el Registro Municipal de Uniones de Hecho, toda vez que el Decreto 35/2005 dictado en desarrollo de la Ley 5/2002 en su D. T. 2 dispone que, a petición de las personas interesadas, se integrarán en el Registro de Parejas de Hecho regulado en el presente Decreto las inscripciones existentes en los Registros de Uniones o Parejas de Hecho creados por los municipios de la Comunidad Autónoma de Andalucía, siempre que se acredite, por certificación del órgano competente de la citada Entidad, que la pareja de hecho reúne los requisitos establecidos en la Ley 5/2002. Tales requisitos constitutivos de la inscripción no se han cumplido en el supuesto de litis, por lo que la simple inclusión en el registro municipal de parejas de hecho, no produce más que un efecto declarativo de la situación personal de los interesados, sin consecuencia jurídica alguna.

Respecto a la posible contravención del derecho europeo en tanto en cuanto, al tener D. Eloy nacionalidad británica y D^a Amelia nacionalidad irlandesa, se les discriminaría con relación a los residentes, al no permitírseles que se le apliquen los beneficios fiscales a los no residentes, la conclusión que se alcanza no es otra que la desestimatoria, pues una vez que la mencionada norma es aplicable a todos los que residan en el territorio español, así como que su cumplimiento es de exclusiva voluntad de las partes, que no esta hecha en función de la nacionalidad de los interesados, siendo independiente de ésta, y que su cumplimiento depende única y exclusivamente de la voluntad de las partes, no se atisba motivo alguno en el que pueda sustentarse un trato discriminatorio, pues si este existe es debido solamente al hecho de que no se procedió a inscribir, pudiendo hacerlo, la pareja de hecho en el registro correspondiente.

CÁLCULO AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

La herencia de la causante se componía de una serie de activos financieros por valor de más de 500.000 euros, que recibió la recurrente, hermana de la causante, en calidad de heredera, y por 28 pisos y apartamentos (ninguno de ellos por valor superior a 500.000 euros) de los que dispuso como legados en favor de sus sobrinos. La recurrente, hermana de la causante, autoliquidó consignando un valor de ajuar de 14.916 euros, resultante de aplicar el 3% al valor neto de la herencia, que a su entender, se limitaba a los anteriormente referidos activos financieros por un valor de más de 500 mil euros, y no comprendía todos los inmuebles correspondientes a los legados dejados a sus sobrinos.

La Comunidad de Madrid, después de realizar comprobaciones de valor de los inmuebles objeto de legado, giró liquidación aplicando el porcentaje del 3% al total del caudal relicto, esto es, incluyendo los legados, resultando una valoración de ajuar

de 133.985,93 euros.

Para la Sala, lo cierto, es que ninguna de las partes calcularon el ajuar conforme a las pautas establecidas por el Tribunal Supremo. En efecto, conforme Jurisprudencia del Tribunal Supremo, no resulta procedente el cálculo del ajuar sobre el valor de activos financieros tal y como hizo la contribuyente. Tampoco resulta correcto el cálculo efectuado por la Comunidad de Madrid, que aplica la presunción del 3% no solo a los activos financieros, lo que ya hemos dicho no es procedente, sino también a la totalidad de inmuebles de la herencia. Por tanto, el recurso de la Comunidad de Madrid solo resultaría prosperable y solo en parte, en la medida en la que el importe a declarar aplicando el porcentaje del 3% al valor del domicilio familiar de la causante fuera superior al ya declarado, lo que como decíamos anteriormente no ha sido alegado ni probado por la recurrente, ni se desprende de las actuaciones en la que ninguno de los inmuebles existentes en la herencia supera el valor sobre el que calculo la contribuyente.

NULIDAD DEL CUADERNO PARTICIONAL PRIVADO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

D.^a Inmaculada falleció el día 25 de noviembre de 2010 habiendo otorgado testamento dejando heredera de todos sus bienes y derechos a su hermana, D.^a Filomena.

D.^a Filomena falleció posteriormente en fecha 29 de agosto de 2011, sin aceptar o repudiar la herencia de D.^a Inmaculada, y habiendo otorgado testamento legando el usufructo universal y vitalicio de toda su herencia a su hermana D.^a Inmaculada y con carácter sucesivo, a su sobrino, D. Teodoro, e instituyendo heredero de todos sus bienes, derechos y acciones a D. Bruno. Niega que D.^a Filomena hubiera aceptado la herencia de D.^a Inmaculada antes de su muerte puesto que el cuaderno particional de fecha 14 de noviembre de 2011 es de fecha posterior a la muerte de D.^a Filomena.

D. Bruno aceptó la herencia de D.^a Filomena en la que no constaban los bienes de D.^a Inmaculada porque no había aceptado la herencia. Posteriormente, D. Bruno aceptó la herencia de D. Inmaculada, a través del ius delationis, ya que su tía D.^a Filomena no había aceptado ni repudiado la herencia de D.^a Inmaculada.

La Administración abrió un nuevo expediente, pero en vez de poner como causante a D.^a Inmaculada y como sujeto pasivo a D. Bruno al aceptar la herencia de D.^a Inmaculada a través del ius delationis, la Administración pone como causante a D.^a Filomena y como sujeto pasivo a D. Bruno, descontando en la liquidación a ingresar las cuotas anteriores del expediente correspondiente a la herencia de los bienes de D.^a Filomena. A continuación, relata un iter procedimental de recursos y reclamaciones frente a las liquidaciones derivadas de los dos expedientes relativos a las dos fallecidas.

En definitiva la cuestión controvertida es la nulidad del cuaderno particional privado otorgado por D.^a Filomena , y por tanto, declarar nulo el expediente al que dio lugar, art. 32 CC y art. 217 c) y f) LGT. El expediente abierto por la Administración en relación a D.^a Inmaculada se llevó a cabo por la presentación de un cuaderno particional privado otorgado supuestamente por D.^a Filomena, en su propio nombre y derecho, la cual había sido nombrada en el testamento otorgado por su hermana, pero la verdad es que el cuaderno está fechado y firmado en octubre de 2011, meses después de su fallecimiento y sin firma legitimada. Por lo tanto, debe declararse el cuaderno particional nulo, ya que carece de los elementos esenciales para su validez, careciendo de eficacia probatorio a efectos jurídicos.

FIDEICOMISO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de marzo de 2021.

Plantea la recurrente la cuestión relativa a los bienes recibidos en su día por la causante de su esposo en fideicomiso de residuo, de los que no dispuso, y por tanto han sido transmitidos a las personas designadas por aquel conforme a lo dispuesto en el art 52 Reglamento de Sucesiones. Entiende la recurrente que se debe proceder a deducir de la cuota el importe satisfecho en su día por la causante por la nuda propiedad de los bienes recibidos en fideicomiso.

La Sala señala que lo procedente es que el órgano liquidador:

- 1.- Reconozca y cuantifique el crédito que corresponda en relación a lo tributado de más por bienes recibidos en

fideicomiso por los que se tributó en pleno dominio de los que no se dispuso.

2.- Que dicha cantidad resultante la adicione a la herencia, pues es un activo más de esta, para con aquel importe superior de la masa hereditaria, proceda a realizar la liquidación correspondiente.

3.- Que de la cuota que resulte deduzca la cantidad que se reconozca adeudada por razón del mayor ingreso efectuado en su día por la causante.

DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE ENTIERRO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de marzo de 2021.

Solicita la recurrente la deducción de los gastos de entierro por importe de 4.135 euros presentando con posterioridad a la fecha de señalamiento para votación y fallo, documental consistente en factura de dicho gasto, y extracto de movimientos de cuenta corriente reflejando pago de cheque por el importe reflejado en la factura tres días después del fallecimiento de la causante, documental obtenida en autos 828/18 por requerimiento de la Sección al contador partidor, que según el escrito de demanda había sido requerido previamente sin éxito por la recurrente.

Esta Sección ya ha conocido de la alegación en autos 828/18 para su estimación, siendo en exceso rigorista, y contrario a una idea básica de equidad, desconocer dicho resultado para idéntico supuesto y alegación de la misma herencia, de autos de número posterior, que de hecho derivan de acuerdo de desacumulación del anterior. Procede en consecuencia la estimación de la alegación.

GASTOS DE TASACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de marzo de 2021.

Alega la recurrente que procede la deducción de los gastos de tasación encargados a una sociedad de tasaciones.

Para la Sala, el pago de tasación, según resulta del expediente, se corresponde con litigio en materia de contratos, no habiendo aportado en cualquier caso tampoco factura que permitiera su deducción.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

INFORME DE VALORACIÓN DE PERITO TERCERO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 15 de abril de 2021.

Los motivos de impugnación se traducen en una serie de errores, como que determinados bienes fueron valorados como viviendas cuando se trata de ruinas, o que no coinciden los valores estimados por la Administración tributaria con la suma total. Alega una falta de acreditación y justificación de los incrementos o diferencias de valor, añadiendo que la persona firmante de la valoración no ha visitado el lugar por lo que no puede dar una valoración real de las propiedades. En definitiva, se opone la actora al resultado final al que llegó el perito tercero en su informe, discrepando entonces de los cálculos y fórmulas empleadas en él, y de los valores, correcciones, y coeficientes utilizados.

La Sala rechaza los vicios que se atribuyen a la liquidación en relación con el informe del perito tercero, emitido por un arquitecto. En su informe hace una comparativa entre las valoraciones aportadas por el contribuyente y la efectuada por la Administración, explicando los errores detectados en la primera, tanto en la normativa que aplica, como a la hora de calcular el valor de los inmuebles litigiosos. En el informe del perito tercero se analiza el valor del suelo en que se asienta el inmueble, el valor de construcción, con explicación de las normas aplicables y los coeficientes de corrección aplicados, para

concluir que la valoración aportada por el contribuyente es incorrecta.

Respecto de la indefensión que alega la actora, y de los motivos de impugnación que invoca con carácter general, no concreta en qué medida en el expediente de comprobación limitada tramitado por la Administración, ni en la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, se le ha causado indefensión y se ha vulnerado su derecho de defensa, pues el que no se haya valorado como pretendía la documentación aportada no implica la indefensión alegada ni la falta de equidad invocada.

.....

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2021.

.....

Alega la actora que desde el inicio de la comprobación de valores (19 de febrero de 2009) hasta la liquidación provisional (19 de agosto de 2009) transcurriendo 180 días, y si nos fijamos en el periodo transcurrido hasta la liquidación (29 de abril de 2010) habrían transcurrido 222 días adicionales, y un total de 402, superando con creces los 6 meses del artículo 104 LGT. Y desde la notificación a la Administración del acuerdo del TEAR (12 de febrero de 2013) hasta el inicio del nuevo procedimiento (24 de marzo de 2014) transcurrieron 415 días excediendo de nuevo el plazo de caducidad. Y que la suma de ambos periodos excede sobradamente del plazo de 6 meses, careciendo por tanto de efectos interruptivos tanto la reclamación presentada por la actora como la resolución del TEAR.

Por su parte, la letrada de la Administración tributaria alega que la prescripción fue interrumpida, entre otras cosas, por la reclamación ante el TEAR de fecha 29 de mayo de 2010, la notificación a la reclamante del fallo con fecha 12 de febrero de 2013, así como la notificación del trámite de audiencia con fecha 15 de junio de 2015; añadiendo que en el presente caso no se trata de un supuesto de retroacción de actuaciones por haberse apreciado un defecto formal de la liquidación por falta de motivación en la valoración de los bienes, sino del inicio de un nuevo procedimiento.

Para la Sala, cuando la Administración inició, el día 19 de febrero de 2009, el procedimiento de comprobación de valores le quedaba 1 año y 51 días del plazo de prescripción; tiempo que superó con creces cuando el día 15 de junio 2015 inició el procedimiento de comprobación de valores que finalizó con la segunda liquidación practicada. En consecuencia, el recurso ha de ser estimado, careciendo a tal efecto de relevancia alguna el que los argumentos expuestos por la actora en su demanda excedan de los que ha querido hacer valer con anterioridad ante la Administración, pues lo cierto y relevante es que la prescripción ha sido invocada en la vía administrativa, aunque lo fuese de una forma más genérica que como hace la actora en esta vía judicial.

.....

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO Y PRESCRIPCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2021.

.....

Para la Sala, resulta que, en el caso enjuiciado, el inicio del procedimiento de comprobación limitada y de valores que concluyó con la liquidación anulada por el TEAR por falta de motivación se notificó a la interesada el 15.10.2012, y la liquidación el 05.03.2013, solicitándose tasación pericial contradictoria el 22.05.2013 emitiendo dictamen el tercer perito el 30.12.2013 y notificándose la liquidación anulada por el TEAR al interesado el 24.04.2014, de modo que teniendo en cuenta el plazo consumido antes del emitirse la liquidación anulada ha de apreciarse la caducidad alegada pues se superó con creces el plazo de que disponía la Administración para dictar la nueva liquidación.

En cuanto a la prescripción también debe ser acogida, ya que según la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 25 de noviembre de 2019 (Recurso: 6270/2017) "declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido", reinicio que no podrá tener lugar en el presente caso al apreciar la caducidad del procedimiento de comprobación, con la consecuencia de que ninguna de sus actuaciones, ni las reclamaciones o recurso del interesado contra las resoluciones recaídas en su seno, interrumpen la prescripción.

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 11 de marzo de 2021.

El expediente de tasación pericial contradictoria, en la dicción actual del artículo 57.1 LGT, no se corresponde con uno de los medios de comprobación de valores a efectos de determinación de la base imponible, sino como un elemento de confirmación o corrección de los valores asignados con aquellos medios, tal como se sigue del apartado 2 de dicho artículo. Doctrinalmente, se ha situado el procedimiento más próximo a la revisión reconociéndose en el mismo una naturaleza impugnatoria, también destacada por el TEAC; una suerte de incidente o medio de prueba adicional en sede de impugnación, por este medio, de la liquidación que se discute. Ello permite distinguir conceptualmente la tasación pericial contradictoria de la comprobación de valores sin que, por ello, forme parte de los procedimientos de gestión a que alude el artículo 123 LGT.

En otras ocasiones este Tribunal se ha referido a la necesidad de motivación, o al examen, del informe del tercer perito, eso sí, con la objeción siempre presente de que una eventual anulación de la liquidación por defectos de motivación en dicho informe sitúa el procedimiento en una situación peculiar, por referir la anulación justamente a un particular que ha sido solicitado por el contribuyente y que, no obstante, se cuestiona para descartar la valoración propuesta por la Administración.

Para el Tribunal, el instituto de la tasación pericial contradictoria, en absoluto, es de obligatoria tramitación para el contribuyente, quien también puede elegir, ante una liquidación que es contraria a sus intereses, impugnarla, agotando los recursos pertinentes. Pero si opta por la tasación pericial contradictoria asume el contenido del informe del tercer perito o, más exactamente, el importe de la tasación que incorpora y, por ello, al igual que en los casos descritos y por imperativo de los principios de igualdad y seguridad jurídica.

VALORES OBTENIDOS DE LA ADMINISTRACIÓN MEDIANTE LA UTILIZACIÓN ERRÓNEA DE LA HERRAMIENTA INFORMÁTICA DE VALORACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 4 de marzo de 2021.

Se debate en el presente recurso la cuestión referida a si por la Administración tributaria actuante, a los efectos de concretar la base imponible del impuesto, en este caso sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de actos jurídicos documentados, se puede efectuar la comprobación de la valoración de los bienes cuando por el sujeto pasivo del impuesto se ha utilizado el valor proporcionado por aquella Administración.

En el caso aquí enjuiciado la Administración tributaria no niega que el contribuyente haya utilizado como medio de estimación del valor a declarar el sistema de precios medios de mercados de la página Web de los Servicios de Valoración de la Junta de Castilla y León, ni niega validez a los valores que se hubieran podido obtener a través de este medio, sino que aduce que se han obtenido unos valores utilizando de manera errónea o incorrecta este sistema que únicamente permite obtener el valor de determinados bienes urbanos como viviendas, locales, garajes,..., pero no resulta válido para la obtención del valor de terrenos, parcelas o solares, que es lo que se ha de valorar en las liquidaciones cuestionadas, por lo que no puede quedar vinculada la Administración por los valores así obtenidos.

Para la Sala, no cabe apreciar que la Administración tributaria en sus liquidaciones se esté apartando del criterio que señala la jurisprudencia en las resoluciones del TEAR, sino que los valores declarados por el contribuyente y obtenidos a través del sistema ofrecido por la propia Administración se han conseguido mediante la errónea utilización del mismo, consignando para ello unos datos que no se corresponden con la correcta identificación de los bienes conforme se reflejan en las escrituras de segregación que constituyen el acto sujeto a tributación, error que únicamente es achacable al propio contribuyente, por lo que en modo alguno puede vincular a la Administración tributaria en los términos establecidos en el artículo 134 de la LGT; y ello porque en este caso no se trata de plasmar en la declaración del contribuyente los valores individualizados ofrecidos por la Administración actuante sino que para la obtención del concreto valor del bien se precisa la realización de una serie de operaciones que requieren el actuar del propio contribuyente, al ser él quien introduce en el sistema ofrecido por la Administración los datos identificativos del objeto a valorar.

COMPROBACIÓN DE VALOR: DICTAMEN DE PERITOS INDIVIDUALIZADO Y MOTIVADO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 15 de febrero de 2021.

La reiterada exigencia de que las valoraciones administrativas han de estar debidamente motivadas se ha traducido, en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación (esto es, dictamen de perito, amparado en precios medios de mercado) en el ineludible cumplimiento de ciertas condiciones. Así se exige una valoración individualizada, en contraposición a la naturaleza del precio medio, de carácter objetivo y general, por lo que se exige que el perito razone la aplicación de dichos precios medios, lo que en la mayoría de las ocasiones obligará a una inspección personal del bien a comprobar. No basta pues manifestar que se han tenido en cuenta determinadas circunstancias, sino que ha de justificarse individualmente su apreciación, probándose la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

En el presente caso de autos, frente al informe pericial de fecha 22 de febrero 2016 que determinó la estimación de la reclamación económica administrativa por resolución del TEARA de fecha 28 de octubre de 2016 por insuficiencia de motivación ha de apreciarse que, el informe de fecha 22 de marzo de 2017 se elabora previa visita del técnico en fecha 10 de febrero de 2017 y comprenden la identificación del bien, la valoración del inmueble con diferenciación de la valoración de la construcción y del suelo con expresión de los módulos y coeficientes empleados y su debida concreción pues frente a lo expuesto por la recurrente debe atenderse los coeficientes correctores resultan determinados por remisión a las propias observaciones en las que se indican de donde se han obtenido no solo los valores, sino las antigüedades (escritura en la que se hace costarla finalización de las obras) y en los anexos los coeficientes correctores de suelo y construcción, así en el caso del suelo precisamente el coeficiente controvertido "otros coeficiente (C) 0,85" se corresponde con el señalado como "Parcela con forma irregular 0,85" lo que de acuerdo con la propia descripción catastral aportada resulta evidente.

En cuanto a la identificación del bien ni resulta en contradicción con el título de adquisición ni con la realidad fotografiada ni con la descrita catastralmente, pues efectivamente lo relevante no es el ya el uso (cochera) sino el que se trata de un espacio situado en la planta baja del edificio "en estructura" pero sin uso propio pero que ciertamente no es confundible con el patio asimismo existente en el solar, pero diferenciado, pues este local forma parte de la edificación encontrándose directamente sobre el mismo la planta superior y no acreditándose se encuentre diáfano, sino abierto al patio, sin que, visto el material fotográfico y la prueba aportada, se trate de un patio de luces sino que precisamente esa situación de "en estructura" que se evidencia en las fotos es la ya debidamente valorada para su valoración en un importe notablemente inferior al de un local en uso.

En suma, el informe está motivado, individualizado y se presenta con la concreción suficiente para que la parte lo desvirtúe mediante prueba al efecto al permitir alcanzar un conocimiento suficiente y detallado de los criterios de valoración aplicados, por lo que no cabe apreciar el defecto de motivación invocado.

CUMPLIMIENTO DEL PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de abril de 2021.

Tramitado un procedimiento de inspección tributaria, fue emitida liquidación que resultó anulada por el TEAR por resolución de 23 de septiembre de 2010, la cual acordó la retroacción de actuaciones por falta de motivación de la liquidación. Esta resolución fue confirmada por el Tribunal Superior en sentencia 557/2014, de 29 de abril. El 22 de mayo de 2014 la sentencia tuvo entrada en el Registro de la Consejería de Economía y Hacienda, y tras pasar por distintos departamentos, el 13 de junio entró en la Subdirección General de la Inspección de Tributos. Este órgano, en cumplimiento del fallo, dictó una nueva liquidación el 26 de noviembre de 2014 que fue notificada a la actora el 3 de diciembre. A la vista de estas fechas, la recurrente considera que la Administración superó el plazo de seis meses previsto en el art. 150.5 LGT, según la redacción aplicable *ratione temporis*, que establecía: "Cuando una resolución judicial o económico- administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución". Considera que la expresión "órgano competente para ejecutar" debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración de Hacienda en su conjunto; por esta razón el plazo de seis meses debe computarse desde que sentencia tuvo entrada en el Registro de la Consejería el 22 de mayo de 2014.

Para la Sala, solo cabría plantearse si se ha superado el plazo de las actuaciones inspectoras por mala administración si en virtud de las circunstancias del caso concreto pudiera afirmarse que ha transcurrido de forma injustificable un tiempo excesivo entre la fecha en que recibió la sentencia en el registro administrativo hasta que la tuvo en su poder el órgano encargado de ejecutarla. Entiende la Sala que un plazo de 21 días no es excesivo ni desproporcionado en función de la duración real de las distintas fases e instancias a que se ha visto sometido el proceso para liquidar la deuda, así como los rápidos y reiterados traslados del documento entre las distintas dependencias de la Consejería después de su registro general, traslados constatados en el expediente administrativo

VALORACIÓN A TRAVÉS DE TASACIÓN HIPOTECARIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

La recurrente impugna la motivación de la valoración que utiliza la Administración ya que la tasación hipotecaria es superior al valor del mercado, porque está añadiendo la responsabilidad hipotecaria al valor fijado para que sirva de tipo en las subastas. Aporta otra tasación claramente inferior a la utilizada por la Administración realizada por perito.

Para la Sala, la tasación hipotecaria utilizada no determina per se, el valor de mercado del bien en la fecha de la transmisión, sino que si se quiere utilizar dicho dato debe motivarse por qué en el caso concreto y a la vista de la documentación, ese valor se corresponde con el valor real, y careciendo el acto administrativo examinado de dicha motivación, procede declarar la nulidad del mismo conforme a lo solicitado por la actora.



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....60

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA60

- Posibilidad de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT..... 60
- Solicitud de revisión de oficio y de devolución de ingresos indebidos..... 60
- Inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido..... 61
- Inmueble adquirido en dos etapas..... 61

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

POSIBILIDAD DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ARTÍCULO 217 LGT.

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2021.

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica), único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación no es un derecho fundamental de esa naturaleza.

SOLICITUD DE REVISIÓN DE OFICIO Y DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2021.

El motivo de controversia es sobre posibilidad de revisión de actos firmes, dilucidar en virtud de qué título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas como *numerus clausus* en el artículo 217 LGT, operaría, y, además, con qué limitación temporal.

La sentencia recurrida "obliga" al Ayuntamiento a tramitar un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho que no resulta procedente al no concurrir respecto de las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, y que han ganado firmeza en vía administrativa, ninguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e), f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, siendo así que el problema recogido en la sentencia impugnada, relativo al efecto de la STC sobre las liquidaciones firmes cuando se constata que ha habido una minusvalía, ha sido abordado y resuelto en las sentencias de esta Sala.

A lo expuesto se añade que, si el Juzgado consideraba que pudiera concurrir cualquier otro supuesto de nulidad de pleno

derecho del artículo 217 LGT, distinto de los que ya han sido examinados por esta Sala, debió dicho órgano analizarlo y dictar la resolución procedente.

Ello obliga a la Sala a declarar que el acto administrativo impugnado en la instancia, en cuanto desestima la solicitud de revisión de oficio, es conforme a Derecho, pues rechazó que las liquidaciones tributarias firmes cuya nulidad se pretendía incurrieran en los supuestos legales establecidos al efecto.

INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR DEL TERRENO TRANSMITIDO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

El Tribunal Supremo ha interpretado que la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) es parcial en cuanto no se extiende a los supuestos en los que "el obligado tributario no ha logrado acreditar [...] que la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título [...] no ha puesto de manifiesto un incremento de valor", casos en que los preceptos siguen en vigor. Dado que la constitucionalidad de dichas normas jurídicas depende del resultado de la prueba practicada en el caso concreto, el Tribunal Supremo señala que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Para la Sala, se debe averiguar si ha sido acreditada en el caso concreto la falta de incremento de valor que determinaría la inconstitucionalidad de las normas tributarias. Para ello se debe reparar antes de nada en que la sentencia apelada contiene un juicio sobre este extremo de hecho, juicio contenido en las siguientes palabras: "...Con las dos pruebas periciales practicadas se ha llegado a la misma conclusión: en el caso de autos en la transmisión onerosa de los inmuebles no se ha puesto de manifiesto la existencia de un incremento de valor del suelo, por lo que no se ha dado lugar a hecho imponible; la liquidación girada por el Ayuntamiento ha gravado una situación de incremento de valor inexistente por aplicación automática de la norma legal sobre los valores catastrales y este es el supuesto en el cual el TC declaró la inconstitucionalidad de las normas aplicadas, por lo que procede declarar la nulidad de las liquidaciones practicadas...".

La afirmación del Juez refleja su conclusión probatoria, sobre la cual el Ayuntamiento apelante no combate directamente, sino que lo único que se centra todo su escrito de apelación, es en la solicitud de diligencias finales que formuló en su escrito de conclusiones. Pero en el propio recurso de apelación se reconoce que las diligencias fueron denegadas, su denegación fue recurrida y la misma es firme, por lo que la única opción hubiera sido solicitar su práctica en segunda instancia (en caso de que fueran admisibles), pero sin que pueda centrarse el recurso de apelación en una supuesta prueba que no forma parte del procedimiento y que por tanto no es válida para desvirtuar la valoración probatoria que ha realizado el Juzgador de instancia.

INMUEBLE ADQUIRIDO EN DOS ETAPAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

El inmueble fue adquirido por partes, un 50% se adquirió en fecha 30 de abril de 1981 y el restante 50% se adquirió en fecha 18 de febrero de 2012. Se transmitió parte de la nuda propiedad del inmueble el día 24 de junio de 2014. No consta escritura de adquisición en fecha 30 de abril de 1981. Consta valoración del inmueble por la Comunidad de Madrid en fecha 2012 y 2014.

La parte apelante, el Ayuntamiento de Madrid sostiene la revocación de la sentencia alegando en síntesis lo siguiente. Afirma que la sentencia apelada parte de un error clarísimo en lo que respecta al periodo impositivo del terreno transmitido y de la prueba articulada de contrario porque toma como fecha de adquisición el 18 de febrero de 2012. Sin embargo, el 30 de abril de 1981 se adquirió una participación del 50% del edificio y el 18 de febrero de 2012 se adquirió la otra

participación del 50% del mismo edificio, transmitiéndose todo por donación el 24 de junio de 2014. Tal y como resulta de conocimiento general la plusvalía obtenida entre el año 1981 y el 2014 es enorme y corresponde al 50% de la totalidad del inmueble donado, adquiriéndose el otro 50% en el año 2012, por lo tanto, el Juzgador ha errado.

Para la Sala, tal y como indica la apelante, existe un error en la sentencia al realizar una comparativa de los valores exclusivamente entre el año 2012 y el año 2014, cuando la adquisición del inmueble no es íntegra en dicho año 2012. La apelada debía acreditar el valor del inmueble en el año 1981 y dividirlo entre dos (o por ejemplo aportar la escritura pública con el valor de adquisición para el recurrente de dicho 50%), y el valor del inmueble en el año 2012 y dividirlo entre dos (o la escritura pública con el valor de adquisición para el recurrente de dicho 50%), y al sumar los dos importes, es como se podría obtener la cifra real del inmueble que le supuso de coste para la donante su adquisición. Y dicho valor sería el término de comparación con el valor del inmueble en el año 2014, fecha de transmisión. No es cierto lo dicho por la apelada referido a la existencia de dos hechos imponibles. Existe un solo hecho imponible que se devenga en el momento de la transmisión, y por ello una sola liquidación y una sola cuota. Distinto es que la Ordenanza para el cálculo de la cuota se tenga en cuenta dos bases imponibles pero que finalmente convergen en una sola cuota.

El Ayuntamiento no gira dos liquidaciones y por tanto no se puede realizar la división que la apelada pretende interesadamente porque aun con su "fórmula" habría otra liquidación por la que sí tendrían que tributar. En cualquier caso, la sentencia del Tribunal Supremo aplicada a estos supuestos de adquisición por etapas, solo puede entenderse de la forma expresada, esto es, probando cuánto le ha costado al adquirente el total del inmueble con la suma de los importes abonados a lo largo del tiempo en las diversas adquisiciones, y compararlo con el valor obtenido en la transmisión total del inmueble. No habiendo probado la apelada dichos términos de comparación, se debe concluir que la sentencia apelada debe revocarse y desestimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

