

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- La nulidad de pleno derecho en materia tributaria

*Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho y Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España* ..... 3

## TEMAS FISCALES

- AJUAR DOMÉSTICO: Resolución de 30 de septiembre de 2020..... 24

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 30
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 34
- Procedimiento Tributario ..... 38

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### SENTENCIAS DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 40

## TRIBUTOS MUNICIPALES



## TEMAS FISCALES

TEAC

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 4

#### La nulidad de pleno derecho en materia tributaria

**ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE.** *Abogado del Estado. Doctor en Derecho y vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España..... 4*

### La nulidad de pleno derecho en materia tributaria

**ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE.** *Abogado del Estado. Doctor en Derecho y Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.*

- I.- Fundamento.
- II.- Diferencias con la regulación general.
- III.- El recurso extraordinario de revisión.
  - 1.- Los motivos del Recurso.
    - a. Sentencias del mismo orden jurisdiccional
    - b. Sentencias de distinto orden jurisdiccional
  - 2.- La invocación del Derecho de la Unión Europea
- IV.- Los motivos de nulidad de Pleno Derecho
  - 1.- Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional
    - a. Se acuerda la admisión a trámite.
    - b. No se accede a la admisión a trámite.
  - 2.- Actos que hayan sido dictados por Órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio
  - 3.- Actos que tengan un contenido imposible
  - 4.- Actos que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta
  - 5.- Actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados
    - a. Doctrina general.
    - b. Supuestos específicos.
      - El procedimiento de verificación de datos.
      - Las notificaciones tributarias.
  - 6.- Actos expresos o presuntos contrarios al Ordenamiento Jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición
  - 7.- Cualquier otro que se establezca en una disposición de rango legal

Abordamos una cuestión de indudable interés tanto desde el punto de vista doctrinal<sup>1</sup> como de aplicación práctica y que se refiere al procedimiento especial de revisión que se contempla en el art. 216. a) de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria, que se ocupa de la “Revisión

de actos nulos de pleno derecho”, y que se desarrolla más ampliamente en el artículo siguiente, con algunas precisiones reglamentarias contenidas en el Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo<sup>2</sup>.

Antes de ocuparme de los motivos de nulidad de pleno derecho, haremos una referencia sucinta a cuestiones de tipo general:

<sup>1</sup> Me remito a lo expuesto por Pérez Torres en “Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad”; integrante en la obra. “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003, de 17 de Diciembre. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras”. Instituto de Estudios Fiscales (2004), así como al estudio del mismo autor: “La reforma del Título V de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 17 de Diciembre”, en “Revista Española de Derecho Financiero” N° 172 (2016).

<sup>2</sup> Sobre la disposición mencionada en el texto me remito a lo que expuse en: “El Reglamento General de Revisión de actos tributarios en vía administrativa: el Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo (Notas y coincidencias)” publicado en “Impuestos”. Editorial La Ley, Volumen I (2005).

## I.- Fundamento

Como ha indicado la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Enero de 2006:

“La revisión de los actos administrativos firmes se sitúa entre dos exigencias contrapuestas: el principio de legalidad, que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad, y el principio de seguridad jurídica, que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro. El problema que se presenta en estos supuestos es satisfacer dos intereses que son difícilmente conciliables, y la solución no puede ser otra que entender que dichos fines no tienen un valor absoluto.”

La única manera de compatibilizar estos derechos es arbi-trando un sistema en el que se permita el ejercicio de ambos. De ahí que en la búsqueda del deseable equilibrio el Ordenamiento Jurídico sólo reconozca la revisión de los actos en concretos supuestos en que la legalidad se ve gravemente afectada y con respeto y observancia de determinadas garantías procedimentales en salvaguardia de la seguridad jurídica, y todo ello limitando en el tiempo el plazo para ejercer la acción, cuando los actos han creado derechos a favor de terceros.”

Y desde el punto de vista tributario, la Sentencia del citado Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018 expuso:

“El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del Ordenamiento Jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del Ordenamiento Jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere (artículo 217.4 Ley General Tributaria segundo párrafo).

Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Mayo de 2013, casación 6165/2011 debe ser abordado con talante restrictivo (vid. la Sentencia citada de 18 de Diciembre de 2007, FJ 6º”).

Incide en la consideración primigenia del principio de seguridad jurídica la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de Noviembre de 2018, en la que se expone:

“En el ámbito tributario no existe la "seguridad jurídica" del tributo ilegal. Resulta comunitariamente imposible pretender que 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 principio del artículo 9.3 CE, 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 supra ordenado a la seguridad y a todos los demás principios en el artículo 9.3 CE. 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 previa a dicha vulneración comunitaria utilizando para ello la acción de nulidad de pleno derecho.”

En fin, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Mayo de 2020, resume la doctrina jurisprudencial sobre las liquidaciones tributarias atendiendo a lo siguiente:

“En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

1. *El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).*
2. *Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).*
3. *La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado,*

*que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (Sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)."*

## II.- Diferenciación con la regulación general

La actual regulación aparece contemplada en el ya citado artículo 217 (1) de la vigente Ley General Tributaria a cuyo tenor:

"Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo."

Se mantiene, pues, la regulación tradicional que ya se contemplaba en la Ley de 28 de Diciembre de 1963, art. 153, de regular en un mismo precepto la revisión de oficio con la mención de los supuestos de nulidad de pleno derecho; en eso difiere del régimen general, y así en la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se regulan de modo separado los supuestos de nulidad de pleno derecho, art. 47, y la revisión de oficio, art. 106.

Pero además en el art. 37 de la Ley anteriormente citada se dispone en su apartado segundo que:

"Son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en una disposición reglamentaria, así como aquellas que incurran en alguna de las causas recogidas en el art. 47."<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Comentado el precepto se ha expuesto "En principio parece sorprendente porque la primera lectura transmite algo que podría llevar a unas consecuencias excesivas que descompondrían todo el sistema de la invalidez hasta ahora manejado, ya que, si tomamos literalmente el primer inciso y consideramos que, efectivamente, son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en una disposición reglamentaria, y entendemos "nulas" como nulas de pleno derecho, ocurriría que lo que hace es convertir la excepción, la nulidad de pleno derecho en la regla general y, en adelante, la excepción será la anulabilidad de los actos administrativos;" la cita es de Contreras Ortiz, en "Una reflexión sobre la nulidad de pleno derecho y la inderogabilidad singular de los Reglamentos en la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas"; "Revista Española de la Función Consultiva" N° 25 (2016); y en relación con lo expuesto en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de Febrero de 2019, se constata la ilegalidad de un Reglamento siquiera en su reforma, por omitirse el previo Dictamen del Consejo de Estado, ya que de hecho, su función consultiva se centra en velar por la observancia de la Constitución y del resto del Ordenamiento Jurídico, valorando los aspectos de oportunidad y conveniencia cuando lo exija la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, así como la mayor eficacia de la Administración en el cumplimiento de sus fines, como señala el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de Abril, del Consejo de Estado (STS de 24 de marzo de 2009, Rec. 3563/2005). Por consiguiente, la ausencia del dictamen preceptivo del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de una disposición general debe reputarse un vicio sustancial que determina la nulidad de pleno derecho de la disposición general que lo padezca, tal y como ha reiterado nuestra jurisprudencia ( SSTS de 17 de Julio de 2009, de 24 de Noviembre de 2009, y de 1 de Junio de 2010, entre otras). La nulidad del Real Decreto 529/2017, de 26 de Mayo, se origina en la inobservancia de lo dispuesto en el 3 del artículo 22 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado, en el procedimiento de su elaboración.

Dado el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho Administrativo a que se refiere al apartado segundo del artículo séptimo de la Ley General Tributaria, el ya citado artículo 37, apartado segundo, de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, es también aplicable al Ordenamiento Tributario, con todas las incógnitas que del precepto derivan.

Guarda, no obstante relación con lo expuesto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Diciembre de 2011, según la cual:

"En el ámbito estrictamente tributario, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Junio de 2001, recuerda que "esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada en numerosas Sentencias, que excusan de su cita concreta, consistente en que la nulidad de las disposiciones generales no se traslada, sin más a los actos singulares de aplicación, pues para que éstos sean nulos de pleno derecho es preciso que hayan incurrido en alguna de las causas previstas en el art. 153 de la Ley General Tributaria. En síntesis, según la doctrina de este Alto Tribunal, es necesario distinguir los siguientes supuestos:

- Las sentencias y actos administrativos que han adquirido firmeza antes de que la sentencia que declare la nulidad de la disposición que aplican alcance o tenga efectos generales resultan, como regla general, intangibles. El límite a partir del cual no puede invocarse dicha firmeza de los actos aplicativos de la norma anulada es la publicación del fallo anulatorio.
- Las sentencias y actos que no hayan adquirido tal firmeza, frente a los que puede hacerse valer la declaración de nulidad de la disposición que aplicaron.
- Las sanciones impuestas se ven en todo caso, afectadas por la declaración de nulidad de la disposición con cuya base se aplicaron. En este supuesto, frente a la seguridad jurídica que fundamenta la regla general, prima la eficacia retroactiva o ex tunc de la anulación cuando ello suponga la exclusión o reducción de las sanciones impuestas, con el único límite de que se hayan ejecutado completamente."

## III.- El Recurso extraordinario de revisión

A ello se refiere el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, en el que se expone:

"El Recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las Resoluciones firmes de los Órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias."

La delimitación con la nulidad de pleno derecho y su revisión de oficio<sup>4</sup> ha sido objeto de reiterada jurisprudencia,<sup>5</sup> de considerable casuística, y alguna imprecisión desde el punto de vista del Tribunal Supremo la Sentencia de 28 de Enero de 2010 recordó que:

“Dijimos entonces, y repetimos ahora, que si bien se observa, son tres los requisitos que, a la vista del contenido del citado artículo 118 LRJA-PAC en su apartado 1.2a, que es el que aquí nos ocupa deben concurrir, para la procedencia y viabilidad del mencionado recurso de revisión, que el propio legislador, en la reforma llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 13 de Enero, vuelve a calificar de extraordinario:

- a. En primer término, que se esté en presencia de "actos firmes en la vía administrativa", tal y como aquí acontece por cuanto la revisión se pretende es la citada la Orden Ministerial de 28 de Junio de 1963 (Ministerio de Agricultura), por la que se aprobó el expediente de clasificación de vías pecuarias del término municipal de Bormujos (Sevilla).
- b. En segundo lugar, que el recurso se fundamente en la aparición de documentos de valor esencial para la resolución del asunto, aclarando el mismo precepto que los documentos pueden, incluso, ser posteriores al momento de la resolución del asunto; y,
- c. Por último, en tercer lugar, que los citados documentos evidencien el error de la resolución recurrida.”

Pero por otro lado, la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de Diciembre de 2018, expone:

“El recurso extraordinario de revisión de actos nulos de pleno derecho es un procedimiento reglado que limita su procedencia a las causas que taxativamente se establecen en el citado artículo 244. De tal modo que tiene un carácter excepcional en el que se debe apreciar de forma rigurosa y estricta la concurrencia de los motivos tasados que permiten la revisión de tal modo que, por esta vía no es revisable cualquier infracción del Ordenamiento Jurídico sino solamente las expresamente contempladas”.

Como bien se observa se inserta la nulidad de pleno derecho en el recurso extraordinario de revisión, lo cual no es así, puesto que el art.244 de la Ley General Tributaria no alude a motivos conducentes a la nulidad de pleno derecho, sino a otros motivos a los que hacemos referencia de inmediato.

1. Los motivos del recurso: En esta modalidad excepcional, aparece como primer motivo y que por tanto ha de ser aquí citado el siguiente:

“Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.”

En orden al ámbito interpretativo adecuado y procedente, en la materia que nos ocupa, debe recordarse que, la tradicional jurisprudencia del Tribunal Supremo producida en torno al antiguo artículo 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, que, como la reforma de 1999, calificaba al recurso de extraordinario ha venido señalando (por todas Sentencia Tribunal Supremo de 1 de Diciembre de 1992) que doctrina constante del Tribunal Supremo determina el alcance que pueda tener la impugnación en vía contencioso-administrativa frente a un recurso extraordinario de revisión administrativa, el cual sólo puede contemplar la posible infracción de las específicas normas que el Ordenamiento Jurídico determina para su fundamentación, es decir, con las mismas limitaciones del art. 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de cuya esfera no cabe salirse para efectuar otros pronunciamientos, debiendo evitarse que al socaire de un recurso jurisdiccional entablado contra aquel extraordinario de revisión, pueda insistirse en materias que son propias de los recursos ordinarios [Sentencias. Sala 4.<sup>a</sup> de 21 de Noviembre de 1970, Sala 3.<sup>a</sup> de 6 de Junio de 1977, de 11 de Diciembre de 1970, Sala 5.<sup>a</sup>, y también de la Sala 5.<sup>a</sup>, de 16 de Junio de 1988]. Luego, no es posible examinar en el presente recurso cuestiones que afectan a la resolución administrativa recurrida en revisión, o al expediente en el que aquélla se dictó,...” añadiéndose que: “La interposición del recurso administrativo de revisión tiene un marcado carácter de excepcionalidad, con supuestos tasados y claramente delimitados por el art. 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo.”

Por otra parte, es reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que el recurso de revisión es, por su propia naturaleza, un recurso extraordinario y sometido a condiciones de interpretación estrictas, que significa una derogación del principio preclusivo de la cosa juzgada derivado de la exigencia de seguridad jurídica, que, en los específicos supuestos determinados en la Ley como causas de revisión, debe ceder frente al imperativo de la Justicia, configurada en el artículo 1.1 de la Constitución Española como uno de los valores superiores que propugna el Estado Social y Democrático de derecho en que se constituye España (SSTC, entre otras muchas, 124/1984 y 150/1993). El recurso de revisión está concebido para remediar errores sobre los presupuestos fácticos de la infracción y, desde luego,

4 Me remito a la monografía de Alenza García, “Revisión, revocación y rectificación de actos administrativos”. Editorial Aranzadi (2018); véase asimismo, “El Recurso Extraordinario de Revisión ante el Tribunal Económico Administrativo Central”, de Ruiz Toledano, en “Revista Técnica Tributaria” Nº 123 (2018).

5 Pese al tiempo transcurrido, aún puede consultarse con fruto: “La revisión de oficio por aportación de nuevas pruebas y del Recurso Extraordinario de Revisión”, de Sánchez González, integrante de la obra colectiva: “Estudios de Derecho Tributario”, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II (1979).

no puede promoverse como consecuencia únicamente de un “error iuris.”<sup>6</sup>

a) Sentencias del mismo orden jurisdiccional:

Al entender de la doctrina jurisprudencial transcrita ha de concluirse que la aparición de una Sentencia o Resolución posterior no es un “documento de valor esencial”; ahora bien si con carácter general ello es así, la excepción vendrá de la Sentencia o Resolución posterior y que ante los mismos hechos llegue a conclusión diferente; así ocurriría cuando por razón de la cuantía<sup>7</sup> y cuestionándose además la adecuación a derecho de diversas liquidaciones tributarias vgr. por el Impuesto sobre Sociedades, quede firme una de ellas en Sentencia desestimatoria por Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y la otra sí que fue anulada por el Tribunal Supremo al que se pudo acceder por razón de la cuantía.

La aportación de una Sentencia posterior y de Tribunal de mayor rango sobre unos mismos hechos ¿permite acudir al Recurso extraordinario de revisión?. A mi entender la respuesta ha de ser positiva, pues aun cuando la primera viniera afectada por un “error iuris” no ofrece duda de que la siguiente ha de surtir efecto sobre la primera,<sup>8</sup> dada la íntima conexión entre una y otra.

A caballo entre los dos apartados que aquí se contemplan la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de Junio de 2019, tras la cita del artículo 244.1.a) de la Ley General Tributaria, expuso:

“Ya que la sentencia del TJUE, posterior a las liquidaciones, al declarar contrario al Ordenamiento Europeo el régimen español en materia de sucesiones de no residentes, altera de forma sustancial la decisión del asunto en su aspecto jurídico.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso, declarando la aplicación a la sucesión que nos ocupa

de los pronunciamientos de la sentencia del TJUE de 3 de Septiembre de 2014 por ello, las deducciones personales y bonificaciones de cuota que se aplicarían a un ciudadano de la Comunidad Europea residente en territorio español.

En aplicación de dicha doctrina, debe estimarse el recurso, sin necesidad de analizar el motivo planteado con carácter subsidiario, acordando la devolución a la actora de los ingresos indebidos solicitados junto con los correspondientes intereses de demora devengados.”

b) Sentencias de distinto orden jurisdiccional:

Este es el supuesto que aparece reflejado en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de Mayo y 3 de Junio de 2020, que se ocupa de analizar los efectos que una Sentencia de la de lo Sala Civil del Tribunal Supremo, de fecha 14 de Marzo de 2012, puede tener en las liquidaciones previamente practicadas a los aparentes herederos por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La pretensión de la recurrente fue y así que procedía anular la liquidación del Impuesto por la aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueron posteriores a los actos recurridos y que evidencian el error cometido. Establece el apartado a) del artículo 244 de la Ley General Tributaria que el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse cuando "aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

Sostiene la recurrente que, los actos administrativos dictados para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no adolecían de vicio alguno al tiempo de dictarse. Sin embargo, posteriormente, la sentencia firme dictada por el TS, Sala de lo civil, declara que la totalidad de los bienes muebles e inmuebles sobre los que recae el impuesto aquí exigido no pertenecen a la recurrente sino, en virtud de esa sentencia ya firme, a la FUNDACIO JULIO MUNOZ RAMONET dependiente del limo. Ayuntamiento de Barcelona, y puede afirmarse que la sentencia firme del TS, Sala de lo civil, que es un documento que aparece con posterioridad a los actos recurridos es de valor esencial para el asunto, por referirse a la titularidad de los bienes sobre los que recae la deuda tributaria, y evidencia el error cometido en la exacción del Impuesto porque, entre otras cosas, no existe un elemento esencial de la deuda tributaria cual es el hecho imponible.

Cita la recurrente, entre otras sentencias de Tribunales de Instancia, la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 21 de Marzo de 2013, recurso de casación

6 La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de Abril de 2001, entendió que la expresión legal “documentos de valor esencial para la decisión del asunto” “hace referencia a un determinado medio de prueba, en el sentido de examen y comprobación del elemento fáctico sobre el que recayó el acto administrativo o la resolución impugnada, completándolo con los hechos que se reflejan en el documento ignorado que no se ha tenido en cuenta al dictarse el acuerdo impugnado y que, dado su “valor esencial”, podría constituir un sólido fundamento para aprobar una resolución diferente”.

7 Se trata de un caso real anterior a la reforma del Recurso de Casación por medio de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de Julio.

8 La doctrina de los Tribunales no es partidaria de la tesis expuesta en el texto; véanse las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de Septiembre de 2007, 12 de Mayo de 2008, 27 de Junio de 2008, 11 de Septiembre de 2008 y 1 de Octubre de 2008; tomo la referencia de “La eficacia de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales” de la Profesora Núñez Lozano, Ponencia presentada en el XII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo”. La Laguna, Febrero de 2017; pero sí se admite que la Sentencia posterior sea causa determinante de revisión, en las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de Noviembre de 2018 y 16 de Octubre de 2019, entre otras muchas.

para la unificación de doctrina nº 5377/2011, que concluye con la ineficacia del hecho imponible por el que se liquidó el impuesto, derivada de la declaración posterior en proceso civil de la nulidad de la compraventa de determinados inmuebles incluidos en la masa hereditaria.

Igualmente, cita la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos en consulta vinculante número V2128-07, de fecha 8 de Octubre de 2007, confirma que la nulidad de una donación en el ámbito civil, determina la nulidad a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con efectos retroactivos por resultar inválido conforme a la Ley.

Tras ello el Tribunal Supremo plantea:

“Si nos encontramos con una Sentencia meramente interpretativa del derecho, que no tendría esta condición, o si como sostiene el recurrente estamos ante una sentencia firme que afecta al presupuesto esencial del impuesto cuya rescisión se pretende y es la titularidad material de la colección de arte que en su día fue objeto del tributo y es evidente que si afecta, ya que si la Administración hubiera sido consciente de que la titularidad no correspondía a los recurrentes en su momento hubiera dictado una resolución distinta, en consecuencia el documento es posterior y esencial, por lo que se cumplen los requisitos para considerar que debe incardinarse en el supuesto de revisión del artículo 244.1.a) de la Ley General Tributaria, y demos estimar el recurso de casación y dictar otra sentencia por la que se estime el recurso contencioso-administrativo en los términos solicitados en la demanda del mismo.”

Y concluye:

“A la pregunta formulada por la Sección Primera consistente en Determinar si puede considerarse documento de valor esencial, a los efectos de lo previsto en el apartado a) del mencionado artículo 244.1.a) Ley General Tributaria, una Sentencia civil firme en virtud de la cual desaparece el presupuesto determinante de la liquidación girada, ha de contestarse afirmativamente.”

2. La invocación del Derecho de la Unión Europea: Sin perjuicio de lo que más adelante se expondrá en los términos que se derivan del art. 217. 1.g) de la Ley General Tributaria, lo cierto es que las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, suelen ser invocadas como fundamento de la revisión de actos firmes; y así:

» Sentencia de 13 de Enero de 2004 (Asunto Kühne)

“El principio de cooperación que deriva del artículo 10 de la Constitución Española [hoy artículo 4.3 Tribunal de la Unión Europea] obliga a un órgano administrativo ante el que se presenta una solicitud en este sentido a examinar de nuevo una resolución administrativa firme para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho comunitario efectuada

entre tanto por el Tribunal de Justicia cuando según el Derecho nacional, dispone de la facultad de reconsiderar esta resolución; la resolución controvertida ha adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia; dicha sentencia está basada en una interpretación del Derecho comunitario que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y que se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 234 de la Constitución Española, apartado 3, y el interesado se ha dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido, conocimiento de dicha jurisprudencia”.

» Sentencia de 12 de Febrero de 2008 (Asunto Kempster)

“Es suficiente que, el referido punto de Derecho comunitario, cuya interpretación ha resultado ser errónea a la luz de una sentencia posterior del Tribunal de Justicia, haya sido examinado por el órgano jurisdiccional nacional que conoció en última instancia, o que hubiera podido ser examinado de oficio por él. El Derecho comunitario no impone ningún límite temporal para presentar una solicitud dirigida a la revisión de una resolución administrativa firme. No obstante, los Estados miembros siguen siendo libres de establecer plazos razonables para interponer recurso de conformidad con los principios comunitarios de efectividad y equivalencia.”<sup>9</sup>

» Sentencia de 11 de Septiembre de 2019 (Asunto Madaline Calin)

“El Derecho de la Unión, en particular los principios de equivalencia y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone, en principio, a una disposición nacional, tal como ha sido interpretada por una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional, que prevé un plazo de prescripción de un mes para la presentación de una demandas de revisión de una resolución judicial firme contraria al Derecho de la Unión, que comienza a partir de la fecha de la notificación de la resolución cuya revisión se solicita.

No obstante, el principio de efectividad, en relación con el principio de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que se opone, en circunstancias como las del litigio principal, a que un órgano jurisdiccional nacional aplique un plazo de prescripción de un mes para la presentación de una demanda de revisión de una resolución judicial firme cuando, en el momento de la presentación de dicha demanda de revisión, la sentencia por la que se estableció ese plazo aún no había sido publicada en el *Monitorul Oficial al României*.”

9 Véase: “Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos por contrarios al Derecho Comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales” de Martínez Micó, en “La recepción del Derecho de la Unión Europea en España”. Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente: Editorial La Ley (2013).

#### IV.- Los motivos de nulidad de pleno derecho

El análisis de los diversos motivos de revisión de oficio en el ámbito tributario<sup>10</sup> comporta dar cuenta de los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia sobre el particular; en numerosos casos lo que se revisa es el acto de inadmisión a trámite, previsto por el apartado séptimo del artículo 217 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, en el que se dispone que:

“La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite<sup>11</sup> de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.”

Las Sentencias, cuyos pronunciamientos sucintos van a examinarse, acceden o no a la admisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio; sin embargo se dan supuestos en que la nulidad de pleno derecho no se sustancia por el procedimiento especial de revisión, sino que se articula como pretensión en la vía jurisdiccional; ello hace que, si la Sentencia es estimatoria se emita un pronunciamiento de nulidad en los términos contemplados en la Ley Jurisdiccional;<sup>12</sup> y en relación con ello debe de recordarse que según el artículo 103, apartado cuarto, de la Ley 29/1988, de 13 de Julio:

“Serán nulos de pleno Derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las Sentencias que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento.”

El precepto mencionado origina una especial problemática cuando la estimación del Recurso Contencioso-Administrativo es parcial y se trata de tributos de estructura compleja como acontece con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el Impuesto sobre Sociedades, o con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que entonces procede que la Administración Tributaria competente rehaga la liquidación eliminando aquellos conceptos o partidas a las que se refirió el pronunciamiento estimatorio y ello a veces no es fácil, por lo que procede invocar la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución.

10 Véase: “La revisión de oficio en el ámbito tributario”, de Pablo Menéndez; en “Estudios de Derecho Público Económico”, en homenaje al Profesor Sebastián Martín-Retortillo. Editorial Civitas (2003), así como “La revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Procedimiento a iniciar de oficio por la Administración. Comentario a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de Mayo de 2011,” de Martín Timón integrante de la obra colectiva. “Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial”. Liber Amicorum Tomás Ramón Fernández. Editorial Civitas Thomson Reuters, Volumen I (2012).

11 El apartado tercero del precepto mencionado en el texto dispone que: “Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes iguales”

12 Según el art. 71 de la Ley 29/1988, de 17 de Julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: “Cuando la Sentencia estimase el Recurso Contencioso-Administrativo: c) declarará no ser conforme a Derecho y en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o el acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada”; véase la monografía del Magistrado Calderón González: “La ejecución de sentencias tributarias. Régimen legal y jurisprudencial”. Lex Nova y Thomson Reuters (2014).

En todo caso y aunque el texto literal del artículo 217 de la Ley General Tributaria es el mismo que el del artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, lo cierto es que estamos ante supuestos de hecho distintos, pues en el ámbito administrativo, dicho sea en términos generales, se revisan de oficio actos declarativos de derechos, que suele ser el ámbito propio de la revocación por motivos de legalidad,<sup>13</sup> cuestión esta que actúa de modo diferente en el Ordenamiento Tributario, pues suele acudir a la revocación ante la aparición de Sentencias nuevas que pongan de relieve la improcedencia del acto dictado,<sup>14</sup> y que suele invocarse en relación con lo que se desprende en el apartado tercero del artículo 221 de la Ley General Tributaria cuyo tenor:

“Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley”.

Aparte de delimitarse los supuestos de nulidad de pleno derecho y de revocación tiene que aludirse a lo siguiente:

- a. En primer lugar a lo expuesto en el artículo 241 bis de la Ley General Tributaria, en la redacción procedente de la Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, que con relación al Recurso de anulación considera como motivo para ello:

13 Me remito a la expuesto por Collado Martínez, en “La revocación de los actos administrativos en la doctrina legal del Consejo de Estado”, “Revista Española de Derecho Administrativo” Nº 195 (2018); véase asimismo: “Sobre el concepto de revocación en Derecho Administrativo”, de Santamaría Pastor, en “Revista de Administración Pública” Nº 2017 (2018), y “Revisión de liquidaciones tributarias firmes en caso de tratamiento desigual de los distintos sujetos pasivos de un mismo tributo”, de Pérez-Piaya Moreno y Gollonet Teruel, en “Quincena Fiscal” Nº 7 (2018).

14 Así se desprende de la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de Enero de 2019, que ante la invocación de las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de Noviembre de 2008y 14 de Mayo de 2009, que habían seguido la doctrina de la Sexta Directiva contenida en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, de determinadas indemnizaciones, concluyó que: “Queda claro por tanto que acudir a la figura de la revocación tenía plena virtualidad para la devolución de un ingreso indebido, conforme a lo dispuesto en el art.221.3 de la Ley General Tributaria 58/2003, sobre todo en un supuesto de hecho en el cual se daba se trataba de dar virtualidad al principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, sin olvidar las circunstancias del caso ya expuestas en la que el recurrente tenía cerrada entonces la casación ordinaria, lo que le impidió que a diferencia de otras empresas no pudiese obtener la devolución del ingreso indebido. Por ello nada impedía a la actora acudir, a través de este instituto revocatorio, precisamente por la “conurrencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto”, por lo que la interposición de la reclamación en el plazo del año desde la notificación de la STS de 9.7.2015, el 23.6.2016, se hallaba dentro de plazo, vistas todas las interrupciones de dicho plazo expuestas en el fundamento de derecho segundo. Por las razones expuestas, es decir, por el efecto de primacía del Derecho de la Unión Europea, así como por la razonabilidad absoluta de la solicitud de revocación por parte de la recurrente no puede entenderse prescrita la acción de responsabilidad patrimonial, a falta de otro motivo de oposición de la Administración, y conforme al precedente de esta Sala de fecha 10.7.2013 que ya reconoció a dicha infracción del Derecho de la Unión Europea como suficientemente caracterizada, lo que nos ha de conllevar al reconocimiento de la pretensión de la actora, en cuanto lo reclamado en el suplico de la demanda.”

“Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución”

El Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de Marzo de 2019, ha reconocido:

“Nuestra jurisprudencia ha señalado que, en principio, la invocación de incongruencia no presenta, por regla general, un interés casacional objetivo, en tanto que el incumplimiento de las normas de regulación de las sentencias no repercute en la aplicación o inaplicación de una norma o jurisprudencia que sea relevante para la resolución de alguna de las cuestiones suscitadas en el proceso, y cuya interpretación presente interés casacional objetivo. Fuera de este caso, la incongruencia que afecta a la resolución o no de una determinada pretensión o cuestión planteada por la parte, en tanto no concierna más que al caso y al derecho subjetivo de dicha parte, no tiene relevancia casacional.”

Además debe recordarse con el Tribunal Constitucional que:

“Tiene declarado este Tribunal, ambos tipos de incongruencia pueden presentarse unidas, dándose la llamada incongruencia por error, que es aquella en la que concurren al unísono las dos anteriores clases de incongruencia. En efecto, se trata de supuestos en los que, por error de cualquier género sufrido por el órgano judicial, no se resuelve la pretensión o pretensiones formuladas por las partes en la demanda o sobre los motivos del recurso, sino que equivocadamente se razona sobre otra pretensión absolutamente ajena al debate procesal planteado, dejando al mismo tiempo aquella sin respuesta (por todas, Sentencias Tribunal Constitucional de 15/1999 de 22 de Febrero, FJ 2; 124/2000, de 16 de Mayo, FJ 3; 182/2000, de 10 de Julio, FJ 3; 213/2000, de 18 de Septiembre, FJ 3; 211/2003, de 1 de Diciembre, FJ 4; 8/2004, de 9 de Febrero, FJ 4)”

- b. Y en segundo lugar la invocación que se efectúa del “enriquecimiento injusto” como última vía cuando no se puede impugnar la actuación o liquidación tributaria o se ha superado el plazo para instar la responsabilidad patrimonial de la Administración; reiteradas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional han rechazado la petición de devolución con la simple invocación del “enriquecimiento injusto”, institución que no tiene cobijo en el Derecho Tributario como vía para obtener la devolución de ingresos indebidos o el reintegro de lo satisfecho a la Hacienda Pública; pero bajo otra perspectiva sí se admite el “enriquecimiento injusto”; y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2019, expuso:

“A la pregunta formulada por la Sección Primera, discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo

o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.”

**1. Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional:**

La alusión al amparo constitucional, comporta hacer mención de lo dispuesto en el artículo 53, apartado segundo, de la Norma Suprema,<sup>15</sup> en relación con los artículos 41 y siguientes de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional; de ello se ocupó la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018, en la que se expuso:

“Los principios de igualdad ante la ley, de buena fe y de objetividad en la actuación administrativa obligan a la Administración tributaria, en una situación como la de este litigio (vid. los hechos descritos en el primer

<sup>15</sup> Ello nos conduce a lo dispuesto en los artículos 14 a 29 de la Constitución y al art.30 en lo referente a la objeción de conciencia; véase. “El derecho fundamental a la igualdad en la aplicación judicial del Derecho”, de Baladiez Rojo; por lo que concierne al amparo constitucional instado por las personas jurídico-públicas incluso el Estado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2019 de 26 de Marzo expuso: “Las objeciones expuestas deben ser rechazadas. La administración alega tanto la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión como el derecho al proceso debido desde la perspectiva de las garantías procesales inherentes al mismo. De esta forma, la administración vincula su queja a la defensa al servicio del interés general, que se concreta en la preservación de la integridad del ordenamiento jurídico y la correcta aplicabilidad de las normas legales dictadas por las Cortes Generales, que representan la voluntad popular. En casos similares hemos reconocido la legitimación de la administración: concretamente, en la STC 58/2004, de 19 de Abril, FJ 5, al afirmar que «así pues, se está ante la inaplicación de las disposiciones legales vigentes que daban cobertura a ese acto, por lo cual lo que en realidad late en este proceso constitucional no es sólo la defensa del interés general, cuya tutela le corresponde a la administración demandante, sino la protección de los principios básicos de un sistema democrático encarnados en la dignidad de unas leyes aprobadas por unos Parlamentos, estatal y autonómico, que representan la voluntad del pueblo, español y catalán, en la medida en que han sido inaplicadas por un tribunal ordinario sin acudir al proceso establecido al efecto. Ello legitima activamente a la administración recurrente para impetrar la defensa de su limitado derecho a la tutela judicial efectiva, así como la defensa de su derecho a un proceso con todas las garantías». Ya en la STC 175/2001, de 26 de Julio, FJ 8. Se reconoció que las personas públicas son titulares del derecho a un proceso público con todas las garantías, al afirmar que correlato lógico del derecho a no sufrir indefensión es el disfrute, por las personas públicas, de las singulares garantías procesales que se enuncian en el art. 24.2 CE, y cuya esencial vinculación con la prohibición de indefensión viene siendo destacada por este Tribunal en numerosas sentencias, desde la STC 46/1982, de 12 de Julio, FJ 2. Y en un supuesto en el que la administración ya invocó, en sede constitucional, la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías por haber acordado el órgano judicial, sin plantear previamente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la inaplicación de una ley por ser contraria al Derecho de la Unión, este Tribunal sostuvo que «el derecho a un proceso con todas las garantías constituye una de las manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva de la que, por excepción, son titulares las personas jurídico-públicas (STC 78/2010, de 20 de octubre, FJ 7); sobre esta cuestión véase “La Abogacía del Estado ante el Tribunal Constitucional”, de Sanz Gandásegui y García Monteys, íntegramente de la obra, “La Asistencia Jurídica del Estado e Instituciones Públicas. Estudios en Homenaje a José Antonio Piqueras Bautista”. Editorial Aranzadi (1999).

antecedente de esta sentencia) a proceder de oficio a una suerte de extensión de efectos, trasladando a la liquidación tributaria de quien se aquietó las consecuencias anulatorias acordadas respecto de la liquidación de quien, encontrándose en la misma situación material, reaccionó, impugnándola.

En la vía contencioso-administrativa, al revisar la declaración de nulidad de pleno Derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas por quien la instó y, por consiguiente, a las consideradas en el acto recurrido y en el dictamen del correspondiente órgano consultivo.”

Dando cuenta de algunos de los supuestos examinados por la Jurisprudencia Tributaria<sup>16</sup> en época reciente,<sup>17</sup> damos cuenta de lo siguiente:

a. Se acuerda la admisión a trámite. - Sin ánimo exhaustivo, abordamos la cita de:

» Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de Octubre de 2018; ante la falsificación de un documento presentado en el procedimiento de inspección y ante la condena penal en tal sentido, se solicita la revisión de oficio de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades derivada de la conclusión del citado procedimiento inspector; la Agencia Estatal de Administración Tributaria inadmitió a trámite dicha petición “por carecer de fundamento”; el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo Número Siete estimó la impugnación y ello quedó confirmado por la Sentencia mencionada, pues era procedente tramitar el procedimiento de revisión de oficio al amparo de lo dispuesto en el art. 217. 1.a) de la Ley General Tributaria por infracción del principio de igualdad en la aplicación de la Ley, lo cual se confirma en la mencionada Sentencia; a tal fin debe tenerse presente como expuso el Tribunal Constitucional en su Sentencia 7/2009, de 12 de Enero: “que este Tribunal reconoció tempranamente que el art. 14 de la Constitución incluye el principio de igualdad en la aplicación de la ley por parte de los poderes públicos y, en particular, por parte de la Administración”.

<sup>16</sup> Puede citarse asimismo la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2017, de 22 de Mayo, sobre desestimación por silencio administrativo de la solicitud de iniciación de procedimiento especial de revisión de las liquidaciones por el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles por el Ayuntamiento de Jávea.

<sup>17</sup> No se refiere a cuestiones tributarias pero sí a otras de la competencia del Ministerio de Hacienda, la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de Junio de 2018, según la cual: “Razones, las expuestas, en base a las que entiende el Tribunal que obran elementos suficientes para apreciar la desigualdad alegada y, consiguientemente, la procedencia de la revisión de oficio por concurrir la causa de nulidad prevista en el artículo 102.1 de la Ley 30/1992, en relación con el artículo 62.1 a) de la misma Ley, consistente en la infracción del principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de la Constitución.”

» Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de Noviembre de 2018, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido en la que se alega la falta de motivación y de prueba tanto en el acto de liquidación, como en la imposición de una sanción.

Por lo que concierne a la liquidación se expone:

“Lo que el recurrente está mostrando en realidad es su desacuerdo con el contenido de los actos de liquidación, por considerar que los indicios en los que se basa la Administración no son suficientes para llegar a las conclusiones a las que se llega, o que la interpretación que se da a ciertos documentos, testimonios, etc., no es la adecuada, pero en modo alguno se deriva de nada de ello que se haya infringido derecho o libertad susceptible de amparo constitucional. El reclamante discrepa de los actos de liquidación y conoce las razones por las cuales la Administración los dictó en la forma en que lo hizo, más este discrepar en su razonamiento jurídico no constituye motivo de nulidad de pleno derecho sino de nulidad relativa o anulabilidad.”

Ello no obstante debe traerse a colación lo expuesto por el Tribunal Constitucional que en Sentencia 184/1992 de 16 de Noviembre, precisó:

“Una aplicación de la legalidad que sea arbitraria, manifiestamente irrazonada o irrazonable no puede considerarse formulada en Derecho y lesiona por ello el derecho a la tutela judicial”

En cambio con respecto a la sanción tributaria impuesta<sup>18</sup> sí se acuerda la admisión a trámite, pues:

“A conclusión diferente, sin embargo, hemos de llegar en relación con la solicitud de nulidad de pleno derecho de los acuerdos sancionadores. La Administración, al resolver, indicó que la alegación de falta de motivación y de prueba no son motivos de nulidad de pleno derecho, obviando que en el ámbito sancionador el principio de presunción de inocencia (art. 24.2. CE) es el eje sobre el que debe pivotar todo el procedimiento.”

Como expuso el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 17/2009 de 26 de Enero:

“Por otra parte, no se puede olvidar que este Tribunal ha señalado igualmente que las garantías procesales establecidas en el art. 24 de la Constitución Española, son aplicables también a los procedimientos administrativos sancionadores, en cuanto que son también manifestación de la potestad punitiva del Estado, con las matizaciones que resulten de su propia naturaleza, por todas, Sentencias Tribunal Constitucional 120/1994, de 25 de Abril, FJ 2; 291/2000, de 30 de Abril, FJ 4.”

<sup>18</sup> Me remito a “La nulidad de pleno derecho del acto administrativo por vulneración del principio -non bis ídem”, de Fliquete Lliiso, en “Revista Española de la Función Consultiva” N° 23 (2015).

» Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 2 de Abril de 2019, relativa a un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria referente a uno de los administradores sociales; otro administrador que por determinadas razones no pudo atender a los actos de la Administración Tributaria en los que se le derivaba la condición de responsable tributario subsidiario, inició expediente de revisión de oficio que no fue admitido a trámite; por contra la Sentencia mencionada expone:

“Siendo esto así, atendido el criterio sustentado en la Sentencia de la Sala de 25 de Enero de 2016, si los acuerdos tienen el mismo contenido y las circunstancias de hecho son las mismas, y considerando lo resuelto por las sentencias de referencia, como ya se ha expuesto, por entender que se atenta al principio de presunción de inocencia el artículo 14 de la Constitución Española debe llegarse a la conclusión, que en este caso, existen indicios para poder afirmar que se atenta contra dicho derecho fundamental, aun cuando no se haya impugnado en vía ordinaria y por motivos ordinarios, puesto que el supuesto de hecho es el mismo, y solamente subsiste en el Ordenamiento Jurídico por su falta de impugnación, y por ello, al no haberse anulado y no tener apoyatura legal, puede atentar contra la presunción de inocencia del recurrente y procede por ello, concurriendo todos los requisitos exigidos, como queda dicho, tramitar el oportuno expediente de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley 58/2003 debiéndose dictar la oportuna resolución por los órganos competentes.”

b. No se accede a la admisión a trámite.- Sin perjuicio de lo ya expuesto, damos cuenta de lo siguiente:

» Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de Febrero de 2019; en la misma se analiza la solicitud de revisión de oficio de determinadas liquidaciones practicadas por un Ayuntamiento por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; se argumentaba que las valoraciones catastrales que sirvieron de base para liquidar el impuesto se habían realizado contraviniendo, tanto el art. 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro, como el art. 12.2, apartado b), del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2008, de 30 de Junio, pues la finca no cumplía los requisitos para que fuese considerada válida la calificación catastral del suelo como urbano, con el consiguiente efecto de su errónea valoración. Esta conclusión tenía por base la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Mayo de 2014, de la que destacaba la apreciación según la cual, para que el suelo urbanizable sea considerado urbano a efectos catastrales y pague el Impuesto sobre Bienes Inmuebles con tal calificación, es necesario que se haya iniciado su desarrollo urbanístico pues, en caso contrario, la calificación

que merece tal suelo sería la de naturaleza rústica. Tal sería el supuesto a que se refiere su reclamación, y el inmueble afectado debería mantener la condición de "rústico" por cuanto, decían, "Esa divergencia en virtud de la ficción establecida por el Catastro de un valor fiscal muy superior al "urbanístico" en los inmuebles en que no está aprobado el oportuno "instrumento urbanístico" significa una vulneración del principio de capacidad económica, gravando una riqueza que no existe", suponiendo que las liquidaciones controvertidas "... además lesionan el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", con referencia expresa al derecho de propiedad.

La inadmisión a trámite se confirma con apoyo en la siguiente argumentación:

“Procede plantearse entonces si concurre el supuesto del apartado a) del mismo artículo 217.1 que (los actores relacionan, también con el hecho de que la valoración de las parcelas se hubiera llevado a cabo al margen de los criterios contenidos en la Ley del Suelo, denunciando que *"... su no aplicación conlleva la lesión de derechos constitucionales, por tanto susceptibles de amparo constitucional ( art. 217.1.a) de la Ley General Tributaria ) al valorar a efectos del IBI las parcelas, por encima casi veinte veces de su valor de mercado"*.

Al indagar en el texto de la demanda sobre cuáles de los derechos constitucionalmente protegidos se consideran lesionados, es lo cierto que no se menciona otro que el derecho de propiedad reconocido en el artículo 33,<sup>19</sup> insistiendo en la vulneración del principio de capacidad económica y en la interpretación acogida por el Tribunal Supremo al interpretar el artículo 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y 12.2.b) de la Ley del Suelo, c) indirectamente, cita los artículos 14 y 103 del texto constitucional al transcribir parte de la misma sentencia de 30 de Mayo de 2014.

Respecto los artículos 33 y 103, es obvio que no sirven a los efectos del artículo 217.1.a), que alude a los actos dictados por la Administración Tributaria que "lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional". Su invocación es irrelevante pues los mismos no contemplan ningún derecho susceptible de amparo constitucional, limitado, conforme a lo establecido en el artículo 53.2 de la misma Constitución, a los reconocidos en su artículo 14 y en la sección primera del capítulo

<sup>19</sup> Ello no obstante la propiedad es protegida en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos"; me he ocupado de ello en "Abogados del Estado. Revista de la Asociación Nº 16 (2007); véase además "La Sentencia Dangeville del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", de Santamaría Dacal, en "Noticias de la Unión Europea" Nº 225 (2003); así como, "La revisión retroactiva de las liquidaciones firmes por el Impuesto Bienes Inmuebles exige la concurrencia de causas de nulidad de pleno derecho". Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Mayo de 2019, de Fernández Valverde, en Diario La Ley Nº9486, del día 29 de Septiembre de 2019.

segundo, artículos 15 a 29, además derecho de objeción de conciencia.

En cuanto a la pretendida vulneración del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 14, es lo cierto que no se aporta término válido de comparación que permita apreciar un trato discriminatorio en la aplicación de la Ley. La invocación es del todo genérica, limitada a la transcripción de una parte de la Sentencia del Tribunal Supremo relacionada con el alcance del recurso de casación en interés de Ley y resulta, por ello, inconsistente, si se advierte que, según constante jurisprudencia y doctrina constitucional que, por conocida, resulta ocioso reiterar ahora, el juicio de igualdad exige la plena identidad de situaciones, de suerte que, sin término válido de comparación, no es posible declarar la vulneración del artículo 14 de la Constitución.

No hay base entonces para admitir la solicitud de nulidad al no concurrir ninguno de los supuestos a los que se condiciona en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, siendo así que la discrepancia que los interesados pudieran tener con las razones esgrimidas por la Administración para aprobar las valoraciones catastrales podría, en su caso, haber sostenido la interposición de los oportunos recursos frente a las mismas.”

Particular interés tiene lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Mayo de 2020, que se ocupa de la declaración de inconstitucionalidad, del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al someterse a tributación capacidades erróneas o ficticias, refiriéndose a ello la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de Mayo, seguida de otras muchas; pues bien, y como ya es sabido la invocación del principio de capacidad económica que se refiere el art.31, apartado primero de la Constitución, no permite reconducir la devolución del ingresos indebidos al art.221, apartado tercero, de la Ley General Tributaria, al no tratarse de un supuesto de nulidad de pleno derecho, al amparo de lo que se expone en el art. 217 1.a) de la Ley General Tributaria, al no haberse infringido un derecho susceptible de amparo constitucional; por ello en la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo se fija el siguiente criterio interpretativo:

“Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos, estamos en condiciones de dar respuesta a las cuestiones jurídicas que suscita el presente recurso, en el bien entendido que debemos hacerlo forzosamente a tenor de las circunstancias fácticas y jurídicas de este proceso, teniendo en cuenta las pretensiones en él deducidas y alterando en lo que sea menester el auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa.

Y el contenido interpretativo de esta sentencia, reformulando, como se ha dicho, las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión nos plantea, es el siguiente:

a) *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.*

b) *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" y del artículo 110.4 del mismo texto legal 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 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, pues aquellos actos tributarios.*

» Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de Febrero de 2019; se alega la falta de motivación y de prueba, ya vista con anterioridad, en relación con una liquidación practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido; la inadmisión a trámite se confirma pues:

“En el presente caso la falta de motivación alegada basada en que el tipo de IVA aplicado por la Administración tributaria no puede considerarse admisible por cuanto al no disponer, la Administración, de las facturas y documentos solicitados no pudo dictar liquidación sin más aplicando un tipo de IVA, por ser una decisión arbitraria y carente de motivación.

El propio recurrente en su recurso de apelación manifiesta que esta cuestión pudiera ser calificada de legalidad ordinaria, por lo que se está indirectamente admitiendo la improcedencia de esta petición de nulidad de pleno derecho, y por ello la inadmisibilidad por carecer de fundamento. Pero, para evitar un reconocimiento pleno de la procedencia de la inadmisión, envuelve sus alegaciones en que el no contestar a los requerimientos no faculta a la Administración a dictar cualquier resolución sin sustento legal alguno.

Las alegaciones del recurrente no pueden conducir a la nulidad de pleno derecho; podría tratarse, en su caso, de un supuesto de anulabilidad del acto si es que hubiera existido indefensión material, pero ninguna de las causas del art. 217 resulta de aplicación. Desde luego no es la prevista en el apartado a) del art. 217 que declara que son nulos de pleno derecho los: Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.”

» Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

de 8 de Marzo de 2019, sobre un procedimiento de comprobación limitada que se anula al haberse extendido los Órganos de Gestión a funciones privativas de la competencia de la Inspección de los Tributos; a ello dedicaremos más adelante la atención correspondiente; aquí destacamos que se acuerda la no admisión a trámite, pero no por el apartado primero del art. 217 de la Ley General Tributaria ya que:

“Queda claro por tanto la concurrencia de las causas de nulidad contempladas en los apartados b/ y e/ del artículo 217 de Ley General Tributaria al menos respecto de los requerimientos por Impuesto Renta Personas Físicas 2010 y 2011, y no tanto la del apartado a/, porque la lesión del derecho a un procedimiento con todas las garantías del art.24.2 de la Constitución Española, no rige para los acuerdos liquidatarios, como tampoco del art.24.1 de la Constitución Española, dado que no se ha impedido el acceso a la tutela judicial. Respecto de la invocación de la infracción del art.31 y 33 de la Constitución Española, así como del art.9.1 y 9.3 de la Constitución Española, o 103.1 de la Constitución Española ha de decirse que no se trata de derechos susceptibles de amparo ubicables en el art.217.1a de la Ley 58/2003 . En todo caso la nulidad de los acuerdos liquidatarios ha de alcanzar a los sancionadores dictados respecto de los mismos, por ser consecuencia de ellos, lo cual no tiene que afectar necesariamente a las liquidaciones y sanciones acordadas respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

» Por último la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de Marzo de 2019, que confirma la inadmisión a trámite en relación con las notificaciones tributarias.

“Con carácter general lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para que si lo deseaba poder reaccionar contra el mismo (STS de 22 de Septiembre de 2011); y segundo, que la notificación afecta al principio de la buena fe en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, que impone a éstos un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija (STS de 10 de Junio de 2009)

No cabe tampoco invocar el motivo del artículo 217.1.a), esto es, actos dictados en materia tributaria que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y que concreta el recurrente en el derecho a recurrir y alegar ante los tribunales en un procedimiento y frente a una resolución de los que no habría tenido conocimiento -ex artículo 24 C.E., por cuanto la Administración tributaria ha acudido correctamente a la notificación editada y como establece el artículo 112 Ley General Tributaria 58/2003, en los términos que han quedado reseñados.

En este caso no se aprecia ninguna irregularidad en las notificaciones realizadas ya que fueron practicadas en la forma prevista en la Ley, y como se ha señalado, a los efectos pretendidos resulta inocuo el error en la numeración del domicilio que le constaba a la Administración pues ese fue objeto de la compraventa, y el motivo de que la actora fijase su residencia en el extranjero. Correspondía a la recurrente comunicar cualquier cambio de domicilio fiscal y ante su traslado al extranjero, proceder al nombramiento de un representante. No se hizo así por lo que se acudió a la notificación por edictos en la forma prevista legalmente ante el resultado desconocido de todos los intentos de notificación que realizó la Administración en todos los domicilios que le constaban de la actora.”

2.-Actos que hayan sido dictados por órgano manifestante incompetente por razón de la materia o del territorio.- Se refiere a este supuesto la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Abril de 2019, que entiende no es aplicable el supuesto de nulidad de pleno derecho contemplado en el artículo 217. 1 b) de la Ley General Tributaria, por el hecho de haber quedado previamente anulado el Estatuto de Personal del Órgano liquidador de la Junta de Andalucía y en tal sentido se expone:

“El caso que se enjuicia en el presente resulta de todo punto extraño con el anterior<sup>20</sup>sobre el que pretende la parte recurrente comparar los supuestos, comenzando porque en el que nos ocupa la Administración

20 El caso anterior que se cita es el que fue resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Octubre de 2012, además la Sentencia mencionada en el texto aprovecha la ocasión para mencionar que: “Atendiendo a una jurisprudencia muy elaborada sobre la anulación de disposiciones de carácter general y su consecuencia respecto de actos firmes dictados a su amparo, como hemos indicado en otras ocasiones, en lo que ahora interesa, se puede llegar a las siguientes conclusiones que nos han de servir de base para situar correctamente la polémica del presente recurso de casación. 1a La nulidad de las disposiciones de carácter general es siempre radical o de pleno derecho. 2a La nulidad de pleno derecho de las disposiciones de carácter general tiene eficacia *ex tunc* , lo cual no conlleva la pérdida de efectos de los actos firmes dictados en su aplicación. Principio de seguridad jurídica, por lo que la declaración de nulidad radical de una disposición de carácter general no conlleva automáticamente la nulidad o inexistencia de los actos dictados a su amparo. 3a No cabe, pues, fundar la nulidad de pleno derecho del acto considerando que la nulidad del mismo deriva de la nulidad de pleno derecho de las normas reglamentarias que le sirvieron de base. 4a El interesado tiene el deber jurídico de soportar las consecuencias derivadas de tal actuación administrativa que no resulta revisable ni afectada por aquella apreciación de ilegalidad de la norma que le sirve de amparo. 5a La declaración de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos dictados en aplicación de una disposición general nula de pleno derecho exige inexcusablemente la vía de la revisión de oficio de dichos actos; además y en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018 se expuso: 1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 LGT ), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere ( artículo 217.4 LGT segundo párrafo. 2. Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT ( sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011, FJ 3o; ES: TS:2013:3083 ). Debe ser abordado con talante restrictivo (vid. la sentencia citada de 18 de diciembre de 2007, FJ 6.

sancionadora sí es la competente para sancionar; vieniendo la competencia reconocida no en el Decreto 324/2009 anulado, sino directamente en la Ley 23/2207, art. 6: "Funciones y competencias de la Agencia... d) El ejercicio de la potestad sancionadora en relación con todos los tributos y recargos cuya aplicación corresponda a la Agencia", ciertamente su ejercicio se hacía depender de la aprobación de sus estatutos que tiene lugar con el Decreto anulado, pero resulta evidente que en modo alguno estamos ante una incompetencia material ni territorial, habiéndose anulado el Decreto por una causa formal, siendo relevante que cuando se dictó el acto sancionador por el Órgano actuante, dicho Decreto propiciaba su correcto actuar, lo cual descarta una incompetencia material manifiesta, como exige el art. 217.1.b) de la Ley General Tributaria.

**3.- Actos que tengan un contenido imposible.** La Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Abril de 2013, aborda este motivo la nulidad de pleno derecho, al que se refiere el artículo 217.1.c) de la Ley General Tributaria, en relación con el Impuesto Especial sobre el Alcohol<sup>21</sup> exponiendo:

"La imposibilidad a la que se refiere la Ley es, según criterio tradicional de nuestra jurisprudencia, la imposibilidad material o física, que además ha de ser originaria; por el contrario, no está incluida en el concepto la imposibilidad jurídica equivalente a la ilegalidad del acto. De no ser así, cualquier acto contrario a la Ley sería nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la Ley.

En este sentido, la Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala de 19 de Mayo de 2000 (recurso de casación número 647/1995) nos dice en Fundamento de Derecho Segundo: "... La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevinida comportaría simple ineficacia del acto.

<sup>21</sup> El debate giraba en torno a la aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, según el cual la base imponible estará constituida: "por el volumen de alcohol puro a la temperatura de 20° C. expresado en hectólitros, contenido en los productos objeto del impuesto; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de Noviembre de 2009, estimó la pretensión de la Empresa; por el contrario el Tribunal Supremo, al estimar el Recurso de Casación de la Abogacía del Estado, expuso: "pues la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Octubre de 2006, de realizar una conversión a 20° en función de la temperatura mínima en Lluçmajor, según información de los Servicios Meteorológicos (de tal forma que las pérdidas fueran las mínimas posibles), podrá estimarse contraria al Ordenamiento Jurídico, por infringir el artículo 38 de la Ley Impuestos Especiales, pero de ninguna forma es de contenido imposible, de acuerdo con la doctrina que acaba de exponerse."

Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la Imposibilidad de éste (Sentencias de 6 de Noviembre de 1981 y 9 de Mayo de 1985.)"

Podrían reconducirse a este supuesto de nulidad de pleno derecho, las cuestiones relacionadas con la vía de hecho a que se refiere el artículo 25 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y con la inexistencia de actuaciones administrativas, como sería el caso en el ingreso de un tributo en una Administración Tributaria, carente de jurisdicción al respecto, pudiendo relacionarse una y otra cuestión.

También puede reconducirse a la inexistencia de acto de liquidación o sancionador, la ausencia de firma del autor de uno y otro, si bien la utilización de medios telemáticos por la Administración Tributaria en los momentos actuales, relativiza esta cuestión.

Por su parte la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 27 de Mayo de 2019, expuso que:

"Por ello entiende que las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y del Tribunal Económico Administrativo Regional no han resuelto la cuestión que se está suscitando que consiste en la imposibilidad de delegar la firma en supuestos de especial dificultad, y dentro de esos supuestos se encuentra el presente puesto que se ha considerado la existencia de simulación.

El artículo 169.1 del RGAT dispone que: "Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a que se refiere el artículo 61.2.

Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas."

En el caso presente, no existe causa de nulidad de pleno derecho por que se haya producido una delegación de firma, no estamos ante el supuesto de un órgano manifiestamente incompetente que es lo que daría lugar a la nulidad absoluta."

4.- Actos que sean constitutivos de infracción penal o se dictasen como consecuencia de este: El supuesto de nulidad radical contemplado en el artículo 217.1. d) de la Ley General Tributaria, hace referencia a la coincidencia del acto de liquidación con la comisión de un delito, vgr. cuando concurren los delitos de falsedad o de coacciones; suele aparecer cuando se contrasta la Sentencia Penal sobre delito contra la Hacienda Pública, con actos de gestión tributaria relacionados con aquella.

5.- Actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados. El supuesto de nulidad de pleno derecho contemplado en el artículo 217 1.e) de la Ley General Tributaria es el que ha sido más frecuentemente invocado ante los Tribunales de Justicia como determinante de un supuesto de nulidad de pleno derecho:

a) Doctrina general. - La Jurisprudencia de Tribunal Supremo ha señalado que para apreciar dicha causa de nulidad de pleno derecho no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales, como ha entendido el citado Tribunal, en Sentencias, entre otras, de 10 de Octubre de 1991, 18 de Abril y 8 de Julio de 1998. Así, en Sentencia de 19 de Mayo de 2004 se expuso que “para que el acto administrativo adolezca de invalidez por esta causa, no basta cualquier defecto acaecido en el procedimiento, sino que es preciso que se hubiera prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido que el defecto fuera de tal naturaleza, que se equiparara su ausencia a la del propio procedimiento. En este sentido, cualquier vicio u omisión producido en el procedimiento administrativo no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho, de acuerdo con lo que establecía los artículos 47 c) LPA y el 62. e) de la Ley 30/1992, esto es, no equivale a “prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido” (...)”...

Además, es de especial interés citar la Sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de Junio de 2011 (Recurso de Casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas.

Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno

derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de “que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.”

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de Octubre de 1979, 21 de Marzo de 1988, 12 de Diciembre de 1989, 29 de Junio de 1990, 31 de Enero de 1992, 7 de Mayo, 4 de Noviembre y 28 de Diciembre de 1993, 22 de Marzo y 18 de Junio de 1994 y 31 de Octubre de 1995, entre muchas otras.

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de Febrero de 1999, “para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico”, debiendo ser la omisión “clara, manifiesta y ostensible” (Sentencias de 30 de Abril de 1965, 22 de Abril de 1967, 19 de Octubre de 1971, 15 de Octubre de 1997 y 30 de Abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de 24 de Febrero de 2004, dictada en el Recurso de Casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de 26 de Julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de Mayo de 1997, 31 de Marzo de 1999 y 19 de Marzo de 2001.

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento por la causa que estamos examinando: A).- Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). B).- La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. C).- El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión.

El Tribunal Supremo no admite que el vicio de falta de motivación pueda considerarse como la omisión de un trámite esencial del procedimiento determinante de nulidad de pleno derecho. Así, la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de Julio de 2003, resume en lo sustancial la doctrina de este Tribunal en materia de nulidad de actos administrativos derivada de la falta de cumplimiento del trámite de audiencia.

En dicha sentencia se afirma que tal falta de audiencia y de motivación no es causa de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del acto en aquellos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa. La falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (Sentencia Tribunal Supremo de 13 de Octubre de 2000 recurso de casación 5697/1995), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJPAC. Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste dé lugar a la indefensión del interesado.

Y, precisamente, si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello.

b) Supuestos específicos: Examinando los supuestos llevados a conocimiento de los Tribunales de Justicia, damos cuenta de lo siguiente:

- El procedimiento de verificación de datos.- La utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada,<sup>22</sup> constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho”; el problema se suscita porque el art. 131 de la Ley General Tributaria se refiere, con carácter de "numerus clausus", a los casos en que se puede iniciar este procedimiento entre los que se encuentra, según la letra d) "cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas."

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Julio de 2018, llegó a dicha conclusión al entender que:

“El Tribunal Económico Administrativo Central<sup>23</sup> y la Sentencia impugnada consideran acertadamente que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y si a la fecha en que se transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirido esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión.

Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria por haberse dictado prescindiendo total

22 Me remito a lo expuesto por Ferrer Ruete en: “Los procedimientos de gestión tributaria: el procedimiento de comprobación limitada”, integrante de la obra ya citada: “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre) Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras”: Instituto Estudios Fiscales (2004), así como a “Órganos colegiados de las distintas Administraciones Públicas, en la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público” de Jiménez Vacas, ponencia presentada en el curso 2019/2020 de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España; en el estudio citado se mencionan las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de Abril de 1998, según lo cual siendo la nulidad de pleno derecho excepcional en nuestro Derecho Administrativo -la regla general es la anulabilidad, ha de subyacerse que la aplicación de los mencionados preceptos, en cuanto se refiere a los órganos colegiados exige que la norma vulnerada sea 'esencial', concepto este que ha de entenderse en un sentido funcional lo que implica la necesidad de que la infracción haya tenido trascendencia bastante como para poder alterar el resultado final en que cristaliza la voluntad del órgano colegiado; guarda relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Septiembre de 2019, según la cual Procede reiterar como doctrina de interés casacional la que declaramos en nuestra sentencia de 5 de diciembre de 2017, cit., reafirmando que del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable. El examen de las circunstancias del presente caso, bajo el prisma de los anteriores principios, nos permite concluir que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación.”

23 La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que se menciona en el texto, asimismo anulatoria, fue de 20 de Julio de 2017; previamente la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de Julio de 2016, había expuesto: “El procedimiento de verificación de datos y documentos obtenidos en un procedimiento de verificación de datos posterior al de comprobación limitada o de inspección aunque aquél hubiera sido declarado nulo, y las actuaciones que la Administración desarrolle en el nuevo procedimiento comprobación o inspección limitada- no puede ser calificadas como mera reiteración de las realizadas en el seno del procedimiento o de verificación de datos anulado o declarado nulo, sin perjuicio de que, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para obtener la declaración de nulidad no tendrán eficacia interruptora de la prescripción; sólo se incurre en nulidad cuando: 1) se inicia sin que exista previa declaración o autoliquidación; 2) se extiende a comprobar datos de valor, y 3) exige aclaraciones o justificaciones de datos referidos al desarrollo de actividades económicas. En los demás casos el procedimiento, aunque se haya iniciado indebidamente, sólo será anulable, no nulo por contrario al principio de conservación de actos y trámites y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo de no permitir la incorporación de datos;” tomo la referencia de la obra del Profesor Martín Queralt. “Ley General Tributaria y Normas complementarias”, Editorial Tecnos (2019).

y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación “ab initio” pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica”.<sup>24</sup>

Sigue la misma orientación la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Mayo de 2020, en la que se expone:

“En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación “ab initio” pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica.

Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera sobre “Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar

la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación” ha de contestarse que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

1.- En coherencia con lo razonado, debemos resolver la cuestión interpretativa suscitada afirmando que la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

• Las notificaciones tributarias.- La puesta en conocimiento de los actos de gestión tributaria ha dado lugar a respuestas diversas en función de los hechos puestos en conocimiento de la Jurisdicción; y así:

-La Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de Diciembre de 2018, y ante las notificaciones en España, de un contribuyente que había pasado a residir en Alemania, y de lo que tuvo conocimiento expreso la Agencia Tributaria, llegó a la conclusión de que se había incurrido en un supuesto de nulidad de pleno derecho pues:

“ La indefensión que la actuación de la Administración Tributaria ha ocasionado al demandante es evidente, pues no pudo hacer alegaciones con ocasión del trámite de audiencia, una vez puesto de manifiesto la información recabada durante el procedimiento de inspección ni hacer alegaciones frente al acta de disconformidad. El hecho de que no se personara en las actuaciones una vez que le fue comunicado el inicio de la inspección no permite llegar a la conclusión de que de haberse notificado correctamente las actuaciones posteriores el resultado hubiera sido el mismo. Sin necesidad de extendernos en las dificultades que conlleva para un ciudadano no residente intervenir desde un primer momento ante la Administración Tributaria, no puede presumirse que quien desiste de intervenir en esta fase inicial cuando no se sabe si van a depararle las actuaciones inspectoras consecuencias desfavorables, no lo vaya a hacer cuando ya se concreta una propuesta de liquidación y se esgrime en su contra información tributaria desfavorable para sus intereses. De ahí que no pueda sostenerse la irrelevancia de los actos de comunicación omitidos.

En definitiva, consideramos que la falta de notificación de actos esenciales del procedimiento de liquidación. produciendo al interesado una efectiva indefensión material, debe equipararse a la omisión total del procedimiento legalmente establecido y cabe subsumir esta situación en la causa de nulidad prevista en el artículo 217. 1. E) Ley General Tributaria, debiendo declararse también la nulidad de pleno derecho del acto liquidatorio.”

24 Sobre dicha Sentencia versó la Ponencia presentada por Huesca Boadilla, en el seno de la Sección de Derecho Financiero y Tributario, de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, en el Curso 2018/2019; aclaró que se va a solicitar del Tribunal Supremo en próximos Recursos de Casación, una precisión al respecto, o aclaración de doctrina; a ello responde la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Noviembre de 2019, que sobre la particular expuso: “ el procedimiento de verificación de datos no debió finalizar mediante una liquidación provisional [(artículo 133.1, b, )de la Ley General Tributaria)] sino mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluyera el objeto del procedimiento de verificación de datos [(artículo 133.1 e, ) de la Ley General Tributaria)]. La administración debió advertir, y actuar en consecuencia, que no concurría ninguno de los cuatro supuestos (tasados) previstos en el artículo 131 ) de la Ley General Tributaria que permiten tramitar el procedimiento de verificación de datos del modo en que lo ha hecho. En resumidas cuentas, se utilizó un procedimiento distinto al legalmente previsto. Ese modo de proceder por parte de la Administración supuso, en esta ocasión, una disminución de las garantías y derechos del contribuyente. En particular, según el artículo 133.2 ) de la Ley General Tributaria la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma por parte de la Administración. En cambio, según el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria después de dictarse resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. Siendo ello así, la Sala considera que la liquidación provisional anulada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias realmente se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto para ello [(artículo 217.1, e) de la Ley General Tributaria.”

-Por el contrario la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de Enero de 2019, expuso:

“En cuanto al siguiente motivo, no existe tampoco vicio de nulidad previsto en el art.217.1.e de la Ley General Tributaria 58/2003, sino tan sólo una indefensión formal, no material, que se hubiese solventado de haber puesto en conocimiento la actora a la Agencia Tributaria el cambio del administrador, no bastando con invocar la caducidad del mandato del que constaba en el Registro Mercantil, por lo que cualquier atisbo de indefensión debe imputarse a la actora, teniendo en cuenta que las notificaciones de los acuerdos liquidatorios y de sanción fueron con resultado desconocido, lo que hacía innecesario dejar la notificación en buzón de correos, y permitía la práctica de la notificación mediante comparecencia una vez que se intentó en el domicilio del administrador hasta ese momento designado, es decir, el hijo del recurrente, D. Pablo Jesús , lo que supone respetar lo exigido en el art.112 de la Ley General Tributaria 58/2003.”<sup>25</sup>

6.- Actos expresos o presuntos contrarios al Ordenamiento Jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.- Con relación al supuesto contemplado en el art. 217.1.f) es doctrina jurisprudencial reiterada (y por todas, sentencia de la Sección Primera de esta Sala de 27 de Septiembre de 2012, dictada en el recurso de revisión núm. 39/2011) la que señala que el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 62.1.f) de la Ley 30/1992 de 26 de Noviembre no es sino la plasmación, en el ámbito del Derecho Administrativo, de la proscripción general de adquirir derechos en contra de la ley, establecido ya en el viejo artículo 6.3 del Código Civil, y que tal precepto exige dos requisitos: que el acto “sea contrario al ordenamiento jurídico” y que mediante el mismo se adquieran “facultades o derechos” para los que no se tienen los “requisitos” necesarios, que además se exige que sean “esenciales”, exigencias que han de reputarse independientes y acumulativas para viciar el acto de nulidad, en contra de lo previsto en el Ordenamiento Jurídico y, además, careciendo de los requisitos esenciales para tal adquisición (en cuyo caso el acto presunto debería calificarse como nulo de pleno derecho) o si, por el contrario, no concurrían en el caso esas dos exigencias previstas en el artículo 62.1 .f) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre.

El supuesto de hecho se refiere a la obtención por silencio administrativo positivo la exención en las tasas portuarias<sup>26</sup>

por parte de determinado Ayuntamiento; el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de Mayo de 2011 y 7 de Julio de 2012, expuso:

“Una vez operado el silencio positivo, no es dable efectuar como realiza el Tribunal de instancia, un examen sobre la legalidad intrínseca del acto presunto, pues, si bien es cierto que según el artículo 62.1 .f) de la Ley 30/1992 son nulos de pleno derecho los actos presuntos “contrarios” al Ordenamiento Jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición, no es menos cierto, según declaramos, entre otras, en nuestra Sentencia de uno de abril de dos mil cuatro, recaída en el recurso de casación 1602/2000 , que para revisar y dejar sin efecto un acto presunto nulo o anulable la Administración debe seguir los procedimientos de revisión establecidos por el artículo 102, o instar la declaración de lesividad.”

Pero se solicitó la exención del pago de las tasas en el año 2007, estando vigente la Ley 48/2003 de 26 de Noviembre y por mor del silencio positivo el Ayuntamiento obtuvo la exención en el pago de las tasas. Sin embargo, la resolución recurrida utiliza la nueva redacción de las exenciones prevista en el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de Septiembre, para declarar nula la exención obtenida por ausencia de uno de los requisitos exigidos en esa nueva redacción; en definitiva, la resolución recurrida en base a la normativa posterior, que no es de aplicación a una exención obtenida en el año 2007, declara la nulidad de pleno derecho del acto presunto positivo, lo cual no es admisible puesto que dicho acto presunto produce sus efectos en el año 2007 y bajo la normativa vigente en dicho año y no la posterior como hace la resolución impugnada.

7.- Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.-

En relación con este motivo<sup>27</sup> la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de Noviembre de 2018, que sigue el Voto particular (Calderón González) a la Sentencia de la misma Sala de 12 de Junio de 2015, expuso:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas, esta Sala entiende que la aplicación errónea del Derecho de la Unión Europea como consecuencia de una Sentencia por incumplimiento de aquel Derecho tiene perfecto encaje en el citado artículo de Ley General Tributaria 58/2003, por dos razones:

25 Sobre lo indicado en el texto me remito a lo expuesto por Ruíz Toledano en “Doctrina y Jurisprudencia reciente sobre notificaciones tributarias”. Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Curso 2019/2020.

26 Sobre la cuestión de fondo, me remito a “Tasas Portuarias por usos y servicios”, del Profesor Lago Montero, Director. Editorial Aranzadi 2013, y a mi estudio: “Tasas y Tarifas Portuarias. Notas sobre la nueva regulación contemplada en la Ley 48/2003, de 26 de Noviembre”. Revista “Impuestos” Volumen I (2004).

27 Véase “Anulación e indemnización en el Derecho Tributario Español de actos firmes contrarios al Derecho de la Unión Europea”, de Calderón González y Ordoñez Solís, Revista Aranzadi Unión Europea Nº 2 (2018); por otro lado la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de Abril de 2019, precisó que el rechazo de los Tribunales Nacionales de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido no procede considerarse contraria al derecho a un proceso justo garantizado por el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

La primera, porque dicho supuesto tiene acomodo por sí solo en alguno de los supuestos del artículo 217, en particular en el supuesto de la letra f) e incluso el de la letra g), es decir "Los actos expresos o presuntos contrarios al Ordenamiento Jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición"; este es el apartado invocado por el recurrente - o "Cualquier otro que se estableciese expresamente en una disposición legal."

Precisamente a este último apartado hace referencia el voto particular a la Sentencia Tribunal Supremo de 8 de Marzo de 2012, no es necesario recordar que el mismo, naturalmente, no constituye jurisprudencia, artículo 1.6 del Código Civil, pero lo citamos a efectos meramente dialécticos.

Si se entendiera que los requisitos del apartado f), se refieren a una cuestión meramente fáctica (supuesto de hecho de la norma que establece la facultad o derecho) y no jurídica debemos indicar que el hecho de una ley contraría al derecho comunitario, es simplemente una cuestión fáctica y que dicha facticidad es a su vez, la determinante de la inexistencia de título jurídico alguno para la liquidación (de la imposibilidad de considerar realizado el supuesto de hecho que origina el nacimiento del derecho tributario). No se trata, por tanto, de ninguna "retórica", sino de que el derecho tributario exigido (art. 17.1. Ley General Tributaria) es por completo inexistente por no haberse realizado ningún supuesto de hecho (hecho imponible). Por la misma razón debe considerarse infringido el artículo 217.1 e) "Que hayan sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello...", dado que el procedimiento solo tiene sentido en cuanto dirigido a la liquidación de un tributo con respaldo legal y comunitario. La inexistencia del mismo, y en consecuencia del tributo, convierte al procedimiento, y a su resultado, en algo carente de fundamento material, y también formal.

Y también podría incluirse en el apartado a) de aquel precepto "Que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", entendiendo que la inaplicación de una Sentencia del Tribunal de Justicia afecta a la tutela judicial efectiva, art. 24.1 de la Constitución Española ningún obstáculo a la infracción existiría como consecuencia de estar recogido el principio de legalidad tributaria en el artículo 31.1 de la Constitución Española, puesto que un tributo contrario al Derecho comunitario es incompatible con la generalidad tributaria y por tanto con el derecho a la igualdad (art. 14) y su mantenimiento en vía de recurso, por negar la existencia de Derecho comunitario a la privación así perpetuada, contrario a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución Española).

La segunda razón es que esa vía es posible en el caso de la declaración de inconstitucionalidad de una Ley, aplicando la jurisprudencia derivada de la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 26 de Enero de 2010 de Transportes

Urbanos y Generales SAL contra Administración del Estado C-118/08, pues si no se hiciera así se vulneraría el principio de equivalencia."

Con relación a esta última Sentencia, debe de hacerse constar que contra la misma se ha interpuesto Recurso de Casación por la Representación del Estado, admitido mediante Auto de 17 de Octubre de 2019, en el que entre otras cosas se expuso: Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contenida en la Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 Ley General Tributaria, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia. En caso de que se diera a la pregunta formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad, sería necesario dilucidar en virtud de que título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho de las tipificadas numerus clausus en el mencionado artículo 217.1 Ley General Tributaria, operaría y, además, con qué limitación temporal. Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.<sup>28</sup>

El Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de Julio de 2020, confirmó lo expuesto por la ya citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de Noviembre de 2018, fijando la siguiente doctrina:

<sup>28</sup> Recuérdese la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de Febrero de 2019, anteriormente citada que admitió sin especial esfuerzo argumental, un Recurso Extraordinario de Revisión, apreciando la nulidad de las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al verse afectadas por la posterior Sentencia del Tribunal de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Además otra Sentencia del Tribunal Supremo, asimismo de 16 de Julio de 2020, haciéndose eco de ello ha mencionado en el texto ". Al margen de las específicas cuestiones, atinentes a la recaudación, suscitadas como objeto de debate autónomo en este recurso de casación, debemos poner de manifiesto que en nuestra sentencia del pasado día 14 de Julio de 2020, recaída en el recurso nº 810/2019, hemos declarado no haber lugar al recurso de casación entablado por el abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 22 de Noviembre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 514/2016. En la expresada sentencia, estimatoria del recurso jurisdiccional deducido por el Sr. Hermenegildo, se declaró la nulidad de la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de Junio de 2016, que desestimó la solicitud de pleno derecho de la liquidación. Como consecuencia de dicho fallo, entendió la Sala juzgadora incurso en tal máximo y radical vicio la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 29 de Junio de 2012, de la que trae causa el procedimiento recaudatorio posterior, cuyas incidencias se han descrito. Siendo nulo de pleno derecho el acto de liquidación fiscal que sirve de título a la ejecución, siendo por tanto inexistente la deuda que se trata de percibir y de conformidad con el principio de que lo nulo no produce efecto alguno, conforme al aforismo *quod nullum nullum est nullum nullum effectum producit*, estamos en el caso de declarar haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada y declarando la nulidad de todos los acuerdos impugnados en ella, sean ejecutivos o revisorios."

“1.- Si bien la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 Ley General Tributaria, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades

susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que "(el Reino de España) *ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de Mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.*"

(Artículo publicado en Carta tributaria. Revista de opinión N°. 65-66, 2020).



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

AJUAR DOMÉSTICO. Resolución de 30 de Septiembre de 2020 ..... 24

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### AJUAR DOMÉSTICO

*Resolución de 30 de Septiembre de 2020*

A la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 499/2020 de 19 de mayo) para el cómputo del ajuar doméstico no deben ser incluidos todos los bienes que integran el caudal relicto, debiendo ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico (acciones, letras, dinero, etc). Se reitera criterio de RG 7468/2016, de 14-07-2020.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: Si el acto impugnado es conforme a Derecho.

**Tercero.** En relación a la primera alegación, ya en el acta A02 ...53 se hizo mención a una serie de demandas contra la herencia que, en caso de ser estimadas, podrían afectar a la determinación de los bienes de la herencia. Esto acontece en este supuesto tras la estimación del recurso de apelación .../2011 por la Audiencia Provincial Civil de Madrid. En dicha sentencia se declara la rescisión por lesión de las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales que había sido constituida por el causante y la demandante. De esta forma, como señala la sentencia, el heredero demandado puede optar entre indemnizar el daño o consentir que se proceda a la nueva partición. En este caso se permiten ambas posibilidades al no poder determinarse el montante exacto

de la lesión sin proceder a una nueva partición como señala la mencionada resolución judicial. De acuerdo a lo expuesto, la masa hereditaria sufriría variaciones y procedería modificar la base imponible, que de acuerdo al artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es en las transmisiones mortis causa "el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

En consecuencia, debe declararse el derecho a que se le rectifique la base una vez que se haya realizado la nueva partición hereditaria, o la cuantificación de la lesión objeto de rescisión, previa aportación de la documentación que acredite este hecho.

**Cuarto.** La segunda cuestión versa sobre el ámbito de aplicación y el alcance de la presunción de veracidad del artículo 108.4 de la LGT, que establece:

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

En primer lugar cabe reseñar la STS de 18 de junio de 2009 (rec 7807/2003) en relación al alcance y carácter de lo consignado en declaraciones tributarias, donde se dispone que "ya que si bien el art. 116 de la Ley General Tributaria establece que "las declaraciones tributarias a que se refiere el art. 102 se presumen ciertas y sólo podrán rectificarse por

el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho", de la propia lectura del precepto se desprende que la norma se refiere a la naturaleza de la confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que la misma, en aplicación del art. 1232 del Código Civil, "hace prueba contra su actor". Por lo tanto, y a luz del precepto y la sentencia del Tribunal Supremo señalada, la valoración de las participaciones sociales incluidas en el caudal relicto pueden desvirtuarse mediante prueba en contrario siempre y cuando se demuestre que el sujeto pasivo incurrió en error de hecho. En el presente supuesto no tiene lugar el mismo, puesto que el informe de valoración elaborado a su instancia no demuestra que haya acontecido el ya mencionado error de hecho.

Las rectificaciones que pretendía introducir el reclamante hacían referencia a unas hipotéticas depreciaciones que sufrirían determinados activos de la empresa y que no suponen prueba alguna de haber cometido un error de hecho sino que se sitúan en el campo de la estimación y por consiguiente en el terreno de los juicios de valor. La pretensión del obligado tributario es por tanto sustituir un valor declarado respecto del cual la Administración no solicitó informe de valoración al entender que era totalmente razonable, por otro también razonable pero que no prueba fehacientemente que se hubiese cometido un error de hecho en el primero ya declarado. Ello constituiría un cambio de criterio y no la prueba de la comisión de un error de hecho en los datos consignados en la declaración presentada por el obligado tributario.

Además, actualmente la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Gestión e Inspección ya prevén mecanismos para poder rectificar las declaraciones presentadas cuando perjudiquen sus intereses legítimos. A estos efectos, el artículo 130 del RGGI señala:

"1. Una vez que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional en el caso de las declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o haya acordado la devolución o dictado la resolución denegatoria en los casos de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución presentada con anterioridad, cuando considere que su contenido ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución.

Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la

obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

2. Cuando de la rectificación resulte una cantidad a ingresar, se exigirán los intereses de demora que correspondan en cada caso. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computará el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración inicial hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practicó con relación a dicha declaración inicial.

3. En las solicitudes de rectificación a que se refiere este artículo se aplicarán las normas establecidas en los artículos 126 a 128."

En el Acta de disconformidad ...53 se indica que la liquidación tiene carácter provisional como consecuencia de una demanda de juicio ordinario contra la herencia yacente del causante. Por tanto, el obligado tributario podría haber solicitado la rectificación de la declaración siempre y cuando la liquidación provisional hubiese sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invocaba. Sin embargo, este no es el caso ya que la liquidación provisional sí regulariza los elementos a los que hubiese afectado la solicitud de rectificación.

De acuerdo a lo señalado, las valoraciones recogidas en un informe pericial ad hoc elaborado a instancia del obligado tributario no enervan la presunción del artículo 108.4 de la LGT respecto de los datos que empleó el órgano inspector y que habían sido declarados previamente por el contribuyente.

**Quinto.** La última cuestión alegada es la relativa a la valoración del ajuar doméstico, cuya regulación se contiene en el artículo 15 de la LISD:

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

En el presente caso se discute si procede la aplicación del coeficiente del 3% del caudal relicto en que la ley presume su valor o bien si dicha presunción iuris tantum ha sido enervada mediante un informe de tasación presentado al efecto. La sentencia del Tribunal Supremo número 499/2020 (Nº de Recurso 6027/2017) de 19 de mayo de 2020 en un procedimiento de Recurso de Casación Contencioso - Administrativo dispone lo siguiente en relación al ajuar doméstico:

"La totalidad de las cuestiones que el recurso plantea han sido abordadas y resueltas por esta Sección en la sentencia referida de 10 de marzo de 2020, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Hemos afirmado entonces sobre los elementos o bienes que deben entenderse incluidos en el concepto de ajuar doméstico, y reiteramos ahora, lo siguiente:

"(...) Interpretación que consideramos procedente del artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, aplicada en este asunto. A la vista de los antecedentes expuestos, así como de la jurisprudencia tributaria, examinada en su conjunto, cabe concluir que el artículo 15 de la LISD no contiene un concepto autónomo de ajuar doméstico y, en especial, el que se declara por la Sala de instancia y por la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), que señala que "...el planteamiento litigioso precedente fue el que configuró la litis en la instancia.

El que ahora se plantea es más limitado pues se circunscribe a decidir si para el cómputo del ajuar doméstico han de incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto, tesis de las resoluciones recurridas, o, por el contrario, y como sostienen los recurrentes, deben ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico, en este caso (acciones, letras y dinero)", decantándose por la inclusión de tales activos o bienes -los que hemos subrayado- en la idea de ajuar doméstico.

"Consideramos, por las razones que seguidamente se exponen, que el ajuar doméstico sólo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia. A este respecto, no podemos compartir el concepto expansivo que deriva de la repetida sentencia de 20 de julio de 2016, un poco irreflexivamente, por las siguientes razones:

1. El propio artículo 15 LISD se intitula, significativamente, ajuar doméstico y, aunque no lo define ni acota objetivamente, ni en un sentido positivo o inclusivo ni tampoco en el excluyente, expresa una realidad concreta y precisa, aunque no se haya establecido formalmente en la propia ley. De no ser así, esto es, de haber querido la ley establecer una presunción iuris et de iure, no habría previsto la posibilidad del contribuyente de acreditar, bien la inexistencia del ajuar, bien que el valor de tal ajuar es inferior al tres por ciento del caudal relicto. Se trata, claro está, de una norma de valoración, pero presuntiva, lo que significa que, a falta de acreditación en contra, la ley supone o parte del hecho de que el ajuar doméstico, esto es, el valor de los bienes que lo componen, equivale a ese tres por ciento, en orden a determinar la base imponible.
2. El caudal relicto actúa en esa fórmula de cálculo como denominador, en el sentido de que el objeto de prueba en contrario, por parte del sujeto pasivo, consiste en acreditar que esa proporción del 3 por 100 no existe o, de existir, es excesiva, pero siendo así, la ley acepta lógicamente que el ajuar doméstico no puede comprender toda clase de bienes materiales o inmateriales, aun los más desconectados de la idea originaria, la vinculada al hogar o al uso personal. El caudal es 100, en la fórmula proporcional y el ajuar doméstico, que juega en dicha fórmula como numerador,

equivale presuntivamente a 3 partes de esas 100, lo que admite la prueba en contrario y con ello, necesariamente parte de la idea de que el ajuar lo componen determinados bienes, generalmente bienes muebles corporales, no otros. De no ser así, la prueba sería inútil o imposible, por recaer sobre una realidad indefinida, al hacerla equivalente a una mera proporción, en que no hay una identificación propia de los bienes componentes del ajuar doméstico.

3. Sin embargo, la tesis de la Administración y de la Sala de instancia neutralizan de hecho toda posibilidad de prueba de que la ratio adecuada no es el 3 por 100, sino una inferior, incluso inexistente, pues si el ajuar doméstico incorporase indistintamente toda clase de bienes de la herencia, sean de la naturaleza y funcionalidad que fueren, esa proporción se mantendría constante e invariable, pues dejarían de existir bienes singulares cuyo valor fuera nulo o inferior al 3 por 100, impidiendo con ello toda viabilidad de la prueba en contrario. En otras palabras, la demostración sobre la inexistencia o el menor valor han de predicarse necesariamente en relación con algo, con bienes determinados y concretos, no evidentemente con la totalidad de los bienes que forman el caudal relicto, que es la equivocada tesis de la sentencia de 20 de julio de 2016.
4. Además del argumento anterior, el artículo 34 RISD apoya esta interpretación, al señalar que "[...] se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora", prevenciones ambas de inventariar y de adicionar que carecerían por completo de sentido si el ajuar doméstico se limitase a un simple porcentaje del caudal relicto pues, en tal caso, nada habría que inventariar; ni habría que adicionar, por la Administración, lo no inventariado, puesto que el inventario no es otra cosa que una relación ordenada de bienes y derechos con miras, generalmente, a su identificación y avalúo, en su caso, y no puede ser el resultado de aplicar una fórmula proporcional, que no requeriría la confección de tal inventario o, caso de no inclusión, su adición de oficio.
5. Es también de refutar que la incorporación de la nueva redacción del artículo 15 LISD -la aplicable al asunto por la disposición adicional tercera de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-, haya supuesto una desvinculación total entre el impuesto sucesorio y éste último. La variación fundamental, cual es, por razones admisibles de oportunidad y de facilidad de gestión, la de incorporar la presunción iuris tantum del 3 por 100 a que nos referimos, ni enerva ni la configuración del ajuar doméstico que comprende determinadas clases de bienes muebles- ni deja de reenviar a la LIP a efectos de valoración -y exclusión en los arts. 18 y 19- de los bienes que lo conforman.

6. Mayor relieve aún posee la previsión del artículo 15 LISD en cuanto a la posibilidad de prueba en contrario, que sería virtualmente imposible, una diabólica probatio, si aceptamos el criterio de que el ajuar doméstico equivale inexorablemente, a todo trance, al 3 por 100 de todos los bienes del caudal relicto, cualesquiera que fueran su naturaleza, valor o afectación a la vivienda o a las personas. De ser así, como sostiene la Administración (y sigue la sentencia impugnada, que a su vez se fundamenta en nuestra sentencia de 20 de julio de 2016, constantemente citada), la falta de toda existencia de ajuar hereditario -caso que, por hipótesis, prevé la ley, de forma expresa, como posible- el caudal relicto sería, adicionado en ese 3 por 100 puramente ficticio, exactamente del 103 por 100 de sí mismo, sin posible alteración por vía probatoria. Debe rechazarse, por absurda, tal conclusión jurídica.
7. Además de ello, late en esa concepción del ajuar doméstico, al menos potencialmente, una posibilidad de quiebra del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y, eventualmente, del de igualdad tributaria, pues resultaría indiferente, para la ley, tanto el origen como la naturaleza y función de los bienes y su ajuste o identificación con la idea esencial o genuina de ajuar doméstico, pues se gravaría con mayor carga fiscal a quienes, ante un mismo valor de su patrimonio neto, no tuvieran ajuar doméstico en ese sentido propio o natural, o lo tuvieran en un porcentaje inferior al que la ley presume, pues la interpretación que efectúa la Administración -aquí secundada por la Sala de instancia-, viene de facto a cercenar toda posibilidad de prueba, haciéndola de hecho diabólica o imposible, ya que obliga a mantener invariable ese 3 por 100, lo que influye en la cuota, además, dada la progresividad del impuesto (artículo 21 y concordantes LISD)"

En el segundo fundamento de derecho se indica la doctrina jurisprudencial que procede para interpretar el artículo 15 de la LISD:

"Cabe señalar que la solución al problema jurídico condensado en las preguntas que nos formula el auto de admisión, tanto para formar doctrina de orden general como para resolver el presente recurso de casación, no nos exige por fuerza crear una relación o lista agotadora de bienes que integran la noción de ajuar a efectos del impuesto sucesorio, pero sí una precisión esencial sobre la idea que, más o menos dinámica o evolutiva, debe presidir la interpretación del artículo 15 LISD, que se fundamenta en las siguientes consideraciones:

1. Ni la LISD incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto. No hay concepto autónomo porque la Ley del impuesto, que podría hacerlo, no ha definido, acotado, incluido o excluido bienes o clases de bienes para configurar, a los efectos de su regulación, qué sea ajuar doméstico. Al contrario, parte de una noción legal preexistente, que debe completarse con la usual y jurídica del ajuar

doméstico. Como, por lo demás, es práctica común en las leyes fiscales que de forma expresa o implícitamente incorporan conceptos, instituciones o reglas de aplicación incluidas en otras leyes fiscales o no fiscales.

2. El ajuar doméstico no puede sustraerse de una concepción ya centenaria, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar (artículo 1321 C.C.) o, en una significación más amplia, a los que se sirven de uso particular del sujeto pasivo (artículo 4, Cuatro, LIP).
3. En todo caso, ambas normas excluyen netamente de su ámbito de regulación algunos bienes -o categorías de bienes- cuando estando a priori dentro del concepto objetivo, poseen un extraordinario valor material, lo que se presume iuris et de iure en ciertas clases de bienes o en los que superen determinado valor económico (el propio artículo 1321 C.c. y los artículos 18 y 19 LIP).
4. Para determinar la composición del ajuar doméstico debemos atender a la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes (artículo 3 C.C.), pues tal perspectiva, dado el carácter dinámico y evolutivo de los usos sociales, podría incluir o excluir de su ámbito determinados bienes.
5. Aun cuando el concepto positivo del ajuar doméstico, en su composición, pueda ser problemático -porque su integración no depende tanto de la naturaleza de la cosa misma como de su valor y de su aptitud concreta para la satisfacción de las necesidades o usos de las personas-, el concepto negativo no resulta de tan dificultosa obtención, pues hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia, quedarían fuera, en cualquier caso, de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal.
6. En particular, están extra muros del concepto los bienes inmuebles, los bienes susceptibles de producir renta, en los términos ya precisados por nuestra jurisprudencia; los afectos a actividades profesionales o económicas; y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios, que ninguna vinculación podrían tener, como cosas u objetos materiales, con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad.
7. Tal exégesis del precepto llamado a ser interpretado jurisprudencialmente es la única que permite articular, con toda su amplitud, la posibilidad, el derecho de probar, en sede administrativa y judicial, que la presunción legal iuris tantum del 3 por 100 que establece el artículo 15 LISD, no rige en el caso de que se trate, bien por no existir bienes que integren el ajuar doméstico, bien porque, habiéndolos, su valor no supera el 3 por 100.
8. La propia Administración se hace eco del concepto sustantivo o material del ajuar doméstico en su respuesta a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, nº V0832-17, de 4 de abril de 2017, que contesta sobre el contenido del ajuar a efectos del Impuesto

sobre sucesiones, cuya valoración remite al Impuesto sobre el Patrimonio, dado que, según el consultante, de la regulación de este último puede deducirse que el concepto de ajuar se refiere a bienes muebles (objetos y utensilios de uso y disfrute personal, improductivos -no generadores de rendimientos-) y necesarios en el ámbito del hogar, y por existir dudas razonables sobre la consideración de algunos bienes que se liquidan, consulta si algunos de los bienes siguientes tienen la consideración de elementos integrante necesarios en el ámbito del hogar, y por existir dudas razonables sobre la consideración de algunos bienes que se liquidan, consulta si algunos de los bienes siguientes tienen la consideración de elementos integrantes del ajuar doméstico: 1. Participaciones en acciones de sociedades; 2. Activos financieros (participaciones en entidades financieras); 3. Explotaciones de acuicultura (criaderos de mejillón); 4. Embarcación auxiliar de servicio a la explotación de acuicultura; 5. Vehículo turismo; 6. Fincas rústicas de labrado; 7. Locales comerciales."

Por otra parte dicha STS fija criterios interpretativos en su fundamento jurídico tercero respecto a la determinación del ajuar doméstico al señalar:

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento cuarto de la sentencia de 10 de marzo de 2020.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "[...]Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento cuarto en el sentido siguiente:

- 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 incorpóreos 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 atención a lo expuesto por el Alto Tribunal, a la hora de obtener el ajuar doméstico mediante la presunción iuris tantum del artículo 15 de la LISD se tuvieron en cuenta determinados bienes en su cálculo (3% del caudal relicto) que no correspondía considerar y que forman parte de la vertiente negativa del concepto de ajuar doméstico; como las acciones y participaciones sociales o el dinero, entre otros. Por tanto, se estiman las alegaciones relativas al ajuar doméstico y la relacionada con la estimación del recurso de apelación .../2011 por la Audiencia Provincial Civil de Madrid; procediendo anular el Acuerdo de Liquidación de la Subdirectora General de la Inspección de Tributos por el cual se confirmaba la propuesta de regularización del Acta, que fue confirmado por el TEAR de Madrid.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA..... 30

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 30

- Adquisición de un bien inmueble por prescripción adquisitiva ..... 30
- Exceso de adjudicación ..... 30
- Disolución de condominio sobre la vivienda familiar a consecuencia de divorcio ..... 31
- Transmisión de bienes inmuebles a cambio de participaciones de la sociedad y de asunción de deuda ..... 31
- Transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional ..... 32
- Revocación o resolución por mutuo disenso de compraventa con subrogación en préstamo ..... 32
- Extinción de condominio ..... 33

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 34

- Derecho Civil Catalán: consolidación del dominio ..... 34
- Pago de la legítima viudal ..... 34
- Reducción por explotación agraria prioritaria ..... 34
- Adición de un crédito ..... 35
- Falta de inscripción en el Registro de Parejas Estables ..... 35
- Presunción de certeza de los bienes inventariados en documento privado en la autoliquidación ..... 35
- Transmisión de empresa familiar: Prueba del ejercicio de una actividad económica ..... 36
- Gastos de última enfermedad ..... 36
- Renuncia a derecho de uso y de habitación ..... 37
- Reducción por transmisión de empresa: periodo de cómputo de los ingresos ..... 37

### Procedimiento Tributario ..... 38

- Utilización indebida del procedimiento de verificación de datos ..... 38
- Comprobación de valor: valoración por perito ..... 38
- Comprobación de valor: multiplicación del valor catastral del inmueble por un coeficiente ..... 38
- Error en la consignación del sujeto pasivo ..... 39
- Identificación del valor real del bien con el valor de tasación hipotecaria ..... 39

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

#### ADQUISICIÓN DE UN BIEN INMUEBLE POR PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA

(Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020)

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la adquisición de un bien inmueble por prescripción adquisitiva, reconocida en virtud de sentencia judicial, se halla o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).

La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial.

#### EXCESO DE ADJUDICACIÓN

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 8 de junio de 2020)

La cuestión controvertida viene por la extinción de comunidad documentada en escritura pública. En la reclamación se alegaba que las liquidaciones por la segregación eran improcedentes al tratarse de un acto previo y necesario para la disolución por la que no debía tributar y que la disolución de la comunidad no tributa por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, ya que se produce la disolución de la comunidad existente sobre un bien y se constituyen dos comunidades nuevas sobre los bienes individuales resultantes de la segregación.

Para juzgar adecuadamente el caso, se ha de tener en cuenta que según se deduce de la escritura pública, don Julián recibe el 80% indiviso de un solar común sobre el valor que le corresponde de 49.196, 70 euros y recibe en metálico 40.293, 07 euros mediante cheque bancario de sus hermanas Antonia 28.780, 60 € y de Angelica 11.512,47 euros, de los cuales 4.832,45 corresponden a su mujer y don Darío recibe 10.073,19 euros en metálico de su valor de 12.299,25 euros más el 20% del solar. Es decir, se trata de una operación que excede de lo que es una disolución de comunidad para integrar el campo de unas transmisiones patrimoniales onerosa, que sí constituyen un hecho sujeto y no exento del ITPAJD.

Realmente se ha extinguido la comunidad, como convienen las partes y los comuneros han recibido la cuota parte de bienes que existían en la comunidad sobre los mismos bienes con compensaciones en metálico, unos y abono otros, de donde se deduce que la operación va más allá de una simple división de una comunidad, existe un desplazamiento patrimonial y una mejora de cuotas de parte de los comuneros. En principio, ha habido propiamente un desplazamiento patrimonial, merced al que se mejora la participación de algunos de los comuneros en las comunidades resultantes y se pone de manifiesto una capacidad económica con un aumento de cuota real o ideal sobre la ideal previa, por las aportaciones en metálico que hacen algunas participantes.

Por lo que se considera, conforme a derecho, la resolución impugnada.

## DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE LA VIVIENDA FAMILIAR A CONSECUENCIA DE DIVORCIO

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 12 de junio de 2020)

En este caso el negocio subyacente en la escritura de 27 de diciembre de 2012 fue la finalización del proindiviso sobre la vivienda familiar de los cónyuges tras el divorcio, cuyo uso fue atribuido de forma exclusiva a la esposa, no una donación ni una adjudicación en pago de asunción de deuda. Señala que era copropietaria del inmueble y responsable solidaria de la totalidad de la deuda hipotecaria que lo gravaba, siendo indudable que tanto ella como su cónyuge eran titulares del 100% del préstamo hipotecario del que respondían solidariamente, por lo que no puede considerarse producida una adjudicación en pago de asunción de deudas.

La Sala señala que es cierto que los términos recogidos en la escritura son los de una donación: "Don R. hace donación pura y simple de su mitad indivisa de la finca a D<sup>a</sup>. R., ascendiendo a la cantidad de 60.963 euros la mitad indivisa de la finca donada, una vez deducida la mitad de la deuda reseñada; y que esta donación de la mitad indivisa de la finca se acepta por la esposa que adquiere la finca con carácter privativo, asumiendo la totalidad de las deudas garantizadas con las hipotecas, liberando al donante de la responsabilidad de las deudas", pero no puede desligarse de que un mes más tarde, el Juzgado de 1<sup>a</sup> instancia dictó sentencia de divorcio del matrimonio aprobando el pacto de relaciones familiares suscrito entre los cónyuges, en cuya estipulación tercera se estableció: "el uso del domicilio familiar se adjudica en uso a D<sup>a</sup>. R. y a su hija, habida cuenta además que el D. R. ha donado a su esposa la citada vivienda y sus cargas hipotecarias..... a partir de la fecha de la donación, todos los gastos de uso y propiedad de la vivienda serán de cuenta y cargo exclusivo de la D<sup>a</sup>. R., sin que D. R. responda de los mismos". Y en la estipulación octava se recoge: "los gastos de las hipotecas han sido asumidos en su integridad por la D<sup>a</sup>. R., al ser la destinataria de la donación inmobiliaria realizada por el D. R.. La D<sup>a</sup>. R. hará todo lo posible, a la mayor brevedad posible, por cambiar la titularidad hipotecaria sustituyendo al D<sup>a</sup>. R. por otra persona en las garantías bancarias de la entidad hipotecante, a fin de poder liberar al mismo de la garantía personal en su día contraída". En la escritura se precisó la responsabilidad solidaria de las deudas y la advertencia del Notario de que para la plena eficacia de la liberación del prestatario sería preciso el consentimiento de la entidad acreedora.

La Sala considera que no se puede aislar el otorgamiento de la escritura, de los pactos que sobre la vivienda familiar se presentan en el proceso de divorcio, quedando evidente una actuación en la que lo pretendido era poner fin a la copropiedad sobre la misma, por lo que en este caso a pesar de los términos utilizados, el negocio jurídico que subyace en la es una disolución del condominio sobre la vivienda familiar a consecuencia del divorcio, como efecto patrimonial del mismo.

## TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES A CAMBIO DE PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD Y DE ASUNCIÓN DE DEUDA

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de julio de 2020)

La cuestión controvertida en este proceso es estrictamente jurídica y se trata de una controversia que ya ha sido planteada en anteriores ocasiones ante este Tribunal.

Así, en la Sentencia de 23 de enero de 2018, Sentencia nº 84/2018, recaída en el recurso nº 723/2014, ya se resolvió, en un caso idéntico, que "el documento constitutivo de la sociedad contiene dos convenciones diferentes, sujetas a dos modalidades distintas del ITPYAJD, la relativa a las aportaciones no dinerarias de capital para la constitución de la entidad que tributa en la modalidad de "operaciones societarias", y la transmisión de la deuda hipotecaria asumida por la mercantil que recaía sobre alguno de los bienes aportados a ella al constituirse, que por tratarse de una transmisión onerosa, ha de quedar gravada por ese mismo Impuesto conforme a esa modalidad tributaria".

Esto es, este Tribunal ya ha establecido el criterio de que en casos como el enjuiciado, estamos ante dos convenciones diferentes, lo que supone la desestimación del recurso.

(... El artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre , por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

" A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones. "

El tenor de la norma es muy claro cuando sujeta a tributación "las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas", que es justamente lo que se ha documentado en la escritura pública de 1 de diciembre de 2011. Es claro que la operación societaria de suscripción de capital está sujeta y exenta (art. 45.I.B.11), pero la adjudicación en pago de asunción de deudas por parte

de la entidad adjudicataria del inmueble está sujeta a gravamen. Y este, además del criterio mantenido por este Tribunal, es también el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de julio de 2013.

El art. 7.2, letra A) , del Real Decreto legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones onerosas, tras su modificación por Ley 55/1999, de 29 de diciembre , sujetó a tributación como transmisiones patrimoniales onerosas, junto a las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, "las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas", operaciones en las que el adjudicatario de bienes resulta deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hechas por el adjudicante, pues suponen una auténtica transmisión de bienes, ya sea en solvencia de un crédito, ya sea en compensación de deudas asumidas, de manera que la operación debe quedar sujeta al Impuesto en su modalidad de transmisiones onerosas.

Por otro lado, el art. 4 del citado Texto Refundido, señala que cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al Impuesto, se exigirá el derecho señalado a cada una de ellas, salvo que se expresamente se determine otra cosa.

Por último, y para dar respuesta a las alegaciones de la parte recurrente, hay que tener en cuenta que no se discute en este proceso si la aportación efectuada para la ampliación de capital fue dineraria o no dineraria, sino si estamos ante dos convenciones o ante una sola, y, como se ha expuesto, en la escritura pública presentada a autoliquidación el día 14 de diciembre de 2011 hay dos convenciones diferentes que deben tributar por separado.

## **TRANSMISIÓN DE METALES PRECIOSOS POR UN PARTICULAR A UN EMPRESARIO O PROFESIONAL**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2020)**

La cuestión suscitada es la de determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

La respuesta ha de ser afirmativa, declarando la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

## **REVOCACIÓN O RESOLUCIÓN POR MUTUO DISENSO DE COMPRAVENTA CON SUBROGACIÓN EN PRÉSTAMO**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 julio de 2020)**

Se formaliza en escritura de 4 de junio de 2012 entre la Empresa Municipal de Viviendas y un particular, escritura denominada de "revocación o resolución por mutuo disenso de compraventa con subrogación en préstamo convenido". En dicha escritura se introduce el párrafo que dice: "Dado que en la presente escritura se produce la resolución del reseñado contrato de compraventa (formalizado en la escritura autorizada el día 31 de marzo de 2011), quedando por tanto sin efecto la operación gravada en su día, los otorgantes, al amparo del art. 80.2 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), así como las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos CV V1988-10 de septiembre de 2010 y CV V1183-10 de 31 de mayo de 2010, solicitan a la Administración Tributaria competente que se modifique la base imponible de dicho impuesto en la cuantía correspondiente".

La operación recogida en esta escritura es de la que resulta controvertida su tributación o no por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Hay que analizar, con carácter previo, claramente cuál es la operación que se está realizando y que se califica de resolución conforme a Derecho en algunos párrafos de la escritura y en otros como resolución por mutuo acuerdo. En sentido material la operación es una transmisión de la propiedad, esta vez del particular a la Empresa Municipal, con entrega de un precio por parte de EMV consistente en 93.580,31 euros, de ellos, 69.423,14 euros al subrogarse de nuevo la Empresa Municipal de Viviendas en el préstamo de Bankia, y los 24.157,17 euros restantes no los entrega en dinero, sino con entrega de parte de una finca al particular.

No existe duda que, durante un año y tres meses, la compraventa celebrada el 31 de marzo de 2011 ha tenido su vida y ha desplegado efectos de propiedad, posesorios y de abono de préstamo. Por ello las resoluciones de mutuo acuerdo a efectos de la regulación del ITP suponen una nueva transmisión sujeta a tributación.

## EXTINCIÓN DE CONDOMINIO

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 23 de julio de 2020)

La extinción de un condominio en el que se adjudica a uno de los copropietarios un bien indivisible del que ya era titular dominical en una parte de éste, 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 de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ya que tal operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio sino simplemente una especificación de un derecho preexistente. Ello permite inferir racionalmente y con toda lógica que el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble, que es objeto de división, sino solo al de la parte que se adquiere ex novo, y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, o en una subasta judicial.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **DERECHO CIVIL CATALÁN: CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO**

**(Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020)**

La cuestión litigiosa consistente en determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para el Tribunal, tratándose de una sucesión testada regida, en este caso, por el Derecho Civil Catalán, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **PAGO DE LA LEGÍTIMA VIUDAL**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 30 de junio de 2020)**

El interesado recurrente alega que hubo una incorrecta aplicación del artículo 57 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones. En dichos preceptos, señala, se establece la posibilidad de pagar la legítima del cónyuge viudo en determinados bienes concretos. Se sustituye su legado usufructuario en la fijación de una cuota en función de los valores correspondientes al usufructo. En la escritura de aceptación y adjudicación de herencia se dispone expresamente que a la viuda le corresponderá por su cuota viudal un 17,66% del caudal hereditario. Por lo tanto, los herederos han acordado el reparto de la herencia en función de cuotas o porcentajes sobre el caudal total. No se acogen a la opción del artículo 839 del Código Civil, cuya aplicación solo procede cuando los interesados en la herencia deciden voluntariamente su aplicación. Por ello se sostiene que la recurrente ha actuado correctamente al liquidar su participación en la herencia valorando su cuota hereditaria en un porcentaje en el total del caudal hereditario, un 17,44%, procediendo la aplicación del artículo 27.1 de la ley del Impuesto y el artículo 56 del Reglamento del Impuesto que establece el principio fundamental de igualdad en la partición.

Para la Sala, en el presente caso, la actora, viuda del causante, recibe la parte que le corresponde en la herencia (artículo 834 Código Civil) según la partición practicada por los herederos. No por la atribución de un usufructo que conllevaría una liquidación por la nuda propiedad y en su día por extinción del usufructo, sino mediante la adjudicación en pleno dominio de determinados bienes, posibilidad amparada en los artículos 839 y 840 del Código Civil. Esta forma de proceder justifica que se aplique lo dispuesto en el artículo 57 del RISD, y la exclusión de las reglas sobre desmembración y consolidación del dominio de los artículos 49 y siguientes del mismo texto. La partición se realizó por los herederos libremente conmutando el usufructo viudal por la adjudicación en pleno dominio de bienes, sin que proceda apreciar en el actuar administrativo trato discriminatorio entre herederos, tan solo la aplicación del régimen tributario correspondiente a las adjudicaciones realizadas.

### **REDUCCIÓN POR EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 30 de junio de 2020)**

Las fincas rústicas obtuvieron la calificación e inscripción constitutiva de explotación agraria prioritaria con posterioridad al devengo y a la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia. Además, dentro los cinco años siguientes se cedió la cedió en aparcería.

Cuando una certificación acredite que en el momento del devengo del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concurrían los requisitos de explotación agraria prioritaria, los que establece el artículo 4 de la Ley 19/1995, procedería reconocer el beneficio (Consulta Vinculante V3652-13, de 20 de diciembre de 2013 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, entre otras). Pero esto no es lo que sucede en el caso. La adquisición mortis causa se refiere a fincas en las que no se lleva a cabo una explotación prioritaria y los adquirentes tampoco eran titulares de una explotación. Con posterioridad obtienen el reconocimiento de la Comunidad Autónoma de Canarias de titular de explotación agraria prioritaria, pero de su examen no resulta que el requisito examinado concurría en el momento del devengo, por lo que el beneficio fiscal pretendido, que en cuanto tal, debe ser objeto de una interpretación literal y estricta, no puede serle reconocido.

## ADICIÓN DE UN CRÉDITO

(Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 15 de julio de 2020)

La recurrente señala la existencia de un crédito no recogido en el inventario de herencia por una sentencia. La actora dice que no procede esa inclusión porque existe una sentencia dictada por el orden civil que formalizó el inventario de bienes del causante en el que no se incluye dicho crédito.

La Sala señala que la parte aportó la sentencia dictada en la pieza de formación de inventario en el juicio de división de herencia seguido en el Juzgado de Primera Instancia que ya advierte que, con arreglo al artículo 794 de la LEC, no causa esa sentencia efecto de cosa juzgada y deja a salvo los derechos de terceros. Esa sentencia indica que las cartas de pago aportadas por los compradores de la parcela en la escritura de compraventa, se pagaron antes de la muerte del causante de forma que no estaba pendiente de pago el crédito que tenía el causante contra los compradores. Pero en relación al crédito pendiente la sentencia indica que, renunciada la prueba testifical, al fin no quedó acreditado en ese procedimiento la efectividad de aquel pago, y que todavía tenía plazo esa compradora para efectuar el pago aplazado, ya que podía hacerlo hasta una fecha establecida. Por ello, incluyó el crédito pendiente en el caudal relicto y la sentencia fue estimatoria parcial.

Aportadas todas las cartas de pago, la Administración aceptó plenamente que los pagos aplazados se realizaron antes del fallecimiento del causante. Y si ello fue así, es del todo evidente que ese dinero entró en su patrimonio y por lo tanto forma parte del caudal relicto y debió ser declarado en la relación de bienes y derechos presentada, y al no serlo, es de aplicación la presunción legal del artículo 11 de la Ley del Impuesto y procede la adición de dicho crédito.

## FALTA DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE PAREJAS ESTABLES

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 22 de julio de 2020)

La recurrente y su causante no estaban inscritos en el Registro de Parejas Estables previsto en la Ley balear 18/2001, de 19 de diciembre, no cumplían así el requisito que impone la D.A. única de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Illes Balears.

La demandante invoca la doctrina contenida en diversas sentencias del TSJ de Madrid en las que se reconocería que la inscripción en el Registro autonómico tiene un mero carácter declarativo y no constitutivo, por lo que los beneficios fiscales pueden obtenerse mediante la acreditación de la unión estable sin necesidad de inscripción registral. No obstante, dicha doctrina ha quedado superada por las sentencias de la Sección de Casación del TSJ de Madrid, de fecha 27 de junio de 2019, dictadas en los recursos de casación autonómicos 2/2018 y 3/2018, que abordan el tema relativo a la interpretación que debe darse a los miembros de las uniones de hecho no inscritas en el Registro autonómico con relación al beneficio fiscal de los matrimonios. En ellas se precisa que en la dicción literal de los arts. 1 y 3 de la Ley madrileña de Uniones de Hecho se exige la inscripción en el registro de la Comunidad de Madrid para que la unión produzca sus efectos, literalidad que, según la Sala de casación, debe prevalecer a causa del carácter restrictivo con que deben interpretarse los beneficios fiscales.

A lo anterior debe añadirse que la recurrente no ha practicado prueba tendente a demostrar que, aun faltando la Inscripción en el Registro, la unión lo sería con todos los requisitos de la Ley 18/2001. Se limita a afirmar que la Administración no se lo ha negado, pero ello no es prueba de que concurran los requisitos. En fase administrativa aportó certificados de empadronamiento, pero no los restantes documentos y pruebas que requiere la Ley balear. Por todo ello el Tribunal desestima el presente motivo de impugnación.

## PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LOS BIENES INVENTARIADOS EN DOCUMENTO PRIVADO EN LA AUTOLIQUIDACIÓN

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 12 de junio de 2020)

La parte actora alega en la demanda que solo deben tenerse en cuenta los datos de la escritura de aceptación de herencia, ya que fue en este momento en el que se adquirieron los bienes y no en el inventario privado, no siendo la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio una aceptación tácita de herencia. Resalta que el impuesto de sucesiones grava la adquisición de bienes y derechos y la adquisición se produce por la aceptación, no por el cumplimiento de un deber fiscal. Señala que fue en el momento de la aceptación de la herencia cuando adquirió los bienes, siendo estos los consignados en la escritura.

En la certificación que emite la oficina liquidadora, consta que en el documento privado para la liquidación del impuesto de sucesiones por el fallecimiento de la causante, entre los bienes consorciales figuraba con el nº 1, construcción de vivienda en suelo privativo de la fallecida, y como bienes privativos figuraba con el nº 3, suelo urbano de dicha vivienda. La Ley de Sucesiones

por causa de muerte de la Comunidad de Aragón, ley 1/1999, establecía en el art 6.1 que la sucesión se refiere en el momento del fallecimiento del causante y en el art. 7.1 que el llamado a título de heredero que acepta la herencia adquiere los bienes y derechos de la misma, se subroga en las obligaciones del causante y queda obligado a cumplir las cargas hereditarias, todo ello desde el momento de la delación. El valor de la parte consorcial en el inmueble, que la actora adquirió en la mitad correspondiente a la causante, era de un 89,93 % del total si se acude al inventario presentado con la autoliquidación y de un 61,67%, si se acude a la escritura de aceptación de herencia.

Para la Sala, faltando prueba que desvirtúe el valor de la parte consorcial del inmueble recogida en el documento acompañado a la autoliquidación, art 18.2 ley 29/1987, deberá estarse a la presunción de certeza establecida en el art. 108.4 de la LGT respecto de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios.

## **TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: PRUEBA DEL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 12 de junio de 2020)**

La cuestión controvertida versa sobre si los datos aportados por los interesados permiten considerar que la sociedad objeto de transmisión sucesoria realizaba una verdadera actividad económica y que por ello resultaba procedente aplicar la reducción.

La Sala aprecia que resulta determinante no solo el número de inmuebles en arrendamiento, de los 12 inmuebles de los que es titular la sociedad, 2 no se encuentran arrendados y 1 de ellos es el domicilio social, y de los 9 restantes, 3 lo son a una sociedad del grupo familiar, con contratos formalizados todos en la misma fecha, con análogo clausulado; sino que en cuanto a los 6 restantes en varios de ellos el contrato aparece formalizado antes de la constitución de la sociedad, 2005; y además tampoco se aportan datos que revelen actividades de gestión que justifiquen la necesidad de dedicación de una persona a jornada completa, negociaciones con arrendatarios, tramites con entidades aseguradoras o cualquiera de las actuaciones que deben entenderse habituales en la gestión del arrendamiento de inmuebles, por otra parte, incluso para la realización de lo que entraría plenamente en la actividad, los trabajos dirigidos a concluir un contrato de arrendamiento de los inmuebles no arrendados, se acude a un Agente de la Propiedad Inmobiliaria. El documento emitido por el Agente de la Propiedad Inmobiliaria pone de manifiesto que ofertó los locales y se encargó de concertar visitas y reuniones entre la Sociedad y los potenciales clientes, sin conseguir llegar a firmar contrato de arrendamiento. Por todo ello se desestima el recurso del contribuyente.

## **GASTOS DE ÚLTIMA ENFERMEDAD**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de julio de 2020)**

La cuestión controvertida en este proceso no es la realidad de la transferencia de 30.000 euros, ni tampoco la realidad de los gastos médicos desglosados en el expediente administrativo, y que no han sido expresamente contradichos por la Administración, sino si el pago de tales gastos se hizo por la heredera o por el causante, ya que el artículo 33.1.b) del RD 1629/1991 exige expresamente que se trate de "Los gastos de última enfermedad satisfechos por los herederos".

Esto es, lo controvertido en este punto es quién pagó los gastos de última enfermedad, si el propio causante con cargo a los bienes gananciales, como sostiene la Administración, o la heredera mediante la transferencia de 30.000 euros como sostiene en su recurso. Para dar respuesta a esta controversia jurídica es menester poner de manifiesto que la carga de la prueba de la heredera, quien abonó los gastos corresponde a ella misma, de acuerdo con el artículo 217 de la LEC y el artículo 105 de la LGT. Y, examinada la prueba obrante en el expediente administrativo, no se considera probado que fuese la heredera quien abonase los gastos de última enfermedad. Es cierto que hubo una transferencia de 30.000 euros realizada el día 6 de octubre de 2010, pero los gastos sanitarios desglosados por ella misma son de 23.422,91 euros, cantidades que no se aproximan, sino que son bien distintas. Además, la transferencia se realizó en octubre de 2010, pero las facturas médicas son de octubre de 2010, y también de enero de 2011, y de octubre de 2011, por lo que no hay una correlación directa ni entre el importe de la transferencia ni entre las fechas de la misma y de la asistencia sanitaria.

Además, examinados los gastos que se reclaman hay billetes de tren de tres personas, y no solo del fallecido, y las facturas de hoteles y arrendamientos de inmuebles están a nombre de la heredera y no del causante, por lo que se desconoce si eran en beneficio de ésta o del causante y quién las abonó. No está probada la necesidad de los 30.000 euros para el abono de los gastos médicos, puesto que en el momento del fallecimiento el causante tenía unos saldos bancarios por importe de 83.744,04 euros. La transferencia realizada en octubre de 2010 tampoco indica en el concepto que fuera para los gastos sanitarios, por lo que, a la vista de todo lo expuesto, no cabe considerar que la parte recurrente haya acreditado que abonara los gastos de última enfermedad.

## **RENUNCIA A DERECHO DE USO Y DE HABITACIÓN**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de julio de 2020)**

La parte recurrente relata que sus padres, mediante una compraventa formalizada por escritura pública, adquirieron una vivienda con garaje y trastero por y que dos años más tarde le donaron el 50% del inmueble al tiempo que se reservaron el derecho de uso y habitación. Por dicha donación, el recurrente autoliquidó el ISD (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Más adelante, mediante escritura el recurrente se ha visto obligado a entregar su cuota del inmueble a su acreedor hipotecario en dación en pago. En la escritura de dación, con carácter previo a este negocio, los padres del recurrente renunciaron a su derecho de uso y de habitación. Sostiene la parte recurrente que la mencionada renuncia debe tributar por el ISD sin que quepa aplicar el art. 42.6 del Reglamento del ITP, y sí los arts. 50 y 51.8 del Reglamento del ISD.

Para la Sala, no es discutible que el negocio jurídico que se gravó mediante la liquidación del ITP litigiosa consistió en la renuncia que los padres del recurrente dispusieron de su derecho de uso y habitación, derecho que, anteriormente, hubieron retenido cuando donaron el inmueble a favor de sus hijos, entre ellos, el hoy recurrente. La renuncia -documentada en la escritura pública se hizo en favor de sus hijos y a título gratuito pues, en efecto, no hubo contraprestación o compensación por ella, con el resultado de que los hijos de los habitacionistas consolidaron el dominio del inmueble que, inmediatamente, transmitieron a su acreedor hipotecario. Por lo que el mencionado acto de la renuncia gratuita no debería haberse sujetado al ITP, sino al ISD.

## **REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA: PERIODO DE CÓMPUTO DE LOS INGRESOS**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de julio de 2020)**

La cuestión controvertida es la determinación del periodo a considerar para cálculo de retribuciones por familiar del causante para aplicación de reducción del 95% del art 20.2.c ley 29/87, que la Administración tributaria fija en el año anterior al fallecimiento y devengo del impuesto de sucesiones, siguiendo el criterio de la resolución 2/99 de 23 de Marzo de la Dirección General de Tributos. Conforme a la citada resolución 2/99, "para los casos de sucesión mortis causa se produce una interrupción del periodo impositivo en el IRPF del causante y que por tanto habrá de atenderse al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento", regla sin embargo que se aclara, "Se aplica cuando exista coincidencia entre la persona del causante y la persona que ejerce funciones de dirección, cuando no suceda así, es decir cuando la persona que ejerce dichas funciones no es la que fallece, no existe interrupción del periodo impositivo para el directivo, por lo que el computo de rentas percibidas y demás requisitos legales habrá de hacerse en función del último periodo impositivo anterior a aquel en el que se haya producido el fallecimiento".

La Sala señala que, si aceptáramos el criterio defendido por la Administración tributaria y se considera como "último" ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. La solución propuesta por la Administración, que rechaza, llevaría a situaciones ciertamente absurdas; permitiría aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que concurriendo los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Por el contrario, haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas empresas familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante; en estos casos la referencia al "ejercicio anterior" impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas.

## Procedimiento Tributario

### UTILIZACIÓN INDEBIDA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

(Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020)

La cuestión controvertida versa sobre si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. El tribunal considera que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

### COMPROBACIÓN DE VALOR: VALORACIÓN POR PERITO

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 8 de junio de 2020)

La valoración de los peritos ha de tener presente, la circunstancias relevantes concurrentes, siendo necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no pueden obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas, no alegándose por la parte, que el inmueble de referencia se encuentra en tales supuestos de hecho, destacándose por la Sala que se trata de un solar, bien en el que, en principio, tales singularidades son de mayor dificultad o porcentaje su concurrencia.

A juicio de la Sala, el método y procedimiento de comprobación es correcto, y que la valoración se encuentra, grosso modo, motivada, lo que ha determinado que la parte haya ejercido un derecho de defensa, criticando el contenido concreto de los comparables que usa el perito de la Administración en su valoración.

El aumento de la base imponible en el caso de referencia se encuentra motivada y correctamente motivada, lo que no alcanza al examen minucioso de idoneidad total y absoluta de las comparables y método tan preciso como exacto de determinación, lo cual es más propio de la pericial contradictoria. Es decir, es propio del debate de peritos los extremos que aborda el recurrente en la valoración. La motivación del aumento de la base imponible no exige que los razonamientos sean perfectos, basta con que la motivación exista y sea adecuada para permitir el ejercicio del derecho de defensa de la parte, de manera que la parte puede ejercer tal derecho a través de la pericial contradictoria y los recursos oportunos, de manera que se ratifica la resolución del TEARE impugnada.

### COMPROBACIÓN DE VALOR: MULTIPLICACIÓN DEL VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE POR UN COEFICIENTE

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 7 de septiembre de 2020)

La parte actora solicita en su demanda la anulación de la resolución económico-administrativa impugnada, aduciendo que en la liquidación tributaria practicada se atendió a la aplicación de fórmulas estereotipadas, basadas en la multiplicación del valor catastral del inmueble por un coeficiente, sin que esta operación aritmética permita obtener el valor real de la finca, como se demostró ya en sede administrativa mediante la aportación de varias ofertas de venta de solares similares en la misma zona, así como por el informe pericial aportado con la demanda, elaborado por un Arquitecto que visitó personalmente el inmueble y efectuó una tasación conforme a las circunstancias singulares del solar, las condiciones de crisis económica y atendiendo al método valorativo "por comparación", concluyendo que el valor de compraventa declarado como base imponible atiende al precio de mercado, con referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo nº 943/2018, de 5 de junio de 2018 o de 5.

La Sala aplica la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo, al analizar supuestos similares en los que el valor real de un inmueble debe ser tenido en cuenta por la Administración Tributaria a los efectos de fijar la base imponible de un determinado impuesto, el alcance que debe otorgarse a las valoraciones efectuadas mediante fórmulas publicitadas, titular de la carga de la demostración del valor real, necesidad de la tasación pericial contradictoria, entre otros extremos, tal y como se indica en la Sentencia del Alto Tribunal nº 654/2010, de 3 de junio, con referencia a otras anteriores, entre ellas las Sentencias

del Tribunal Supremo de 23 de mayo y 5 de junio de 2018. Al haberse demostrado por parte de los obligados tributarios que el valor real del solar adquirido en el año 2013 era igual al valor por ellos indicado en su declaración tributaria, la liquidación provisional girada por la Administración Tributaria no resultó conforme a Derecho, al aplicarse unos métodos publicitados cuyo resultado ha quedado desvirtuado a través de las ofertas aportadas ya en sede administrativa por los actores, concretamente mediante las alegaciones formuladas contra la propuesta liquidatoria, y posteriormente a través del informe pericial adjuntado con el escrito de demanda.

### **ERROR EN LA CONSIGNACIÓN DEL SUJETO PASIVO**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de julio de 2020)**

Se presentó autoliquidación por la mercantil Li SL por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con motivo de dos escrituras públicas de 3 de julio de 2012 en las que se estipulaba que La SL compraba por 240.000 euros a Li SL el pleno dominio del 75% de las fincas objeto de la compraventa y la nuda propiedad del 25% de dichas fincas. Igualmente se compraba por D. Anibal y D<sup>a</sup> Gema por un importe de 60.000 euros el usufructo del 25% restante. Las autoliquidaciones fueron presentadas por la mercantil Li SL y no por D. Anibal y D<sup>a</sup> Gema y La SL, que fue lo que motivó que se iniciara por la Administración tributaria procedimiento de comprobación limitada que finalizó con la emisión de dos liquidaciones.

Considera la parte recurrente que la asesoría fiscal contratada para la gestión del pago de impuestos en la operación descrita cometió un error en la indicación del sujeto pasivo, pero que las cantidades correspondientes al ITPYAJD fueron ingresadas por los reclamantes, como acreditan los documentos de pago aportados, por lo que se ha pagado en dos ocasiones el mismo tributo. Se expone que la mercantil Li SL ha reconocido el error en la autoliquidación.

Para la Sala, vistas las circunstancias del caso, no se aprecia que se alegue error para ocultar una negligencia o un fraude, y que, pese a la dificultad probatoria, el relato de la parte demandante es coherente cuando indica las razones por las que se produjo en la autoliquidación la indicación de un sujeto pasivo equivocado. Es determinante a los efectos de considerar acreditado el error alegado que se han acreditado los medios de pago de los tributos correspondientes, mediante la aportación de documentos que ponen de manifiesto que el día 3 de agosto de 2012, el dinero que se ingresó con la autoliquidación presentada procedía de quien materialmente era sujeto pasivo, aunque no se consignó como tal formalmente en las autoliquidaciones presentadas el día 3 de agosto de 2012. Además, lo relevante en este proceso, y que también ha sido acreditado de forma suficiente, es que la cuota tributaria correspondiente fuese ingresada en plazo, y así sucedió, como acredita la documental obrante en autos.

### **IDENTIFICACIÓN DEL VALOR REAL DEL BIEN CON EL VALOR DE TASACIÓN HIPOTECARIA**

**(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana del 23 de julio de 2020)**

Una interpretación integradora de las previsiones de la LGT respecto al medio de comprobación del art. 57.1 de su apartado g) y la previsión del art. 10.1 del RDLeg 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, teniendo en cuenta que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria es un medio de comprobación, solo puede conducir a la conclusión de que la administración podrá acudir a dicho medio cuando en la tasación hipotecaria conste reflejado el valor de mercado del bien en la fecha de transmisión, y solo en dicho caso. Pero lo que no es posible, es identificar el valor de real del bien con el de tasación hipotecaria, pues ya hemos señalado que la valoración tiene una finalidad distinta y el saldo valorativo resultante, no se ajusta pues a las exigencias del art. 10.1 ya citado.

El valor de tasación hipotecaria no objetiva la base imponible del impuesto a tenor del art. 10.1 del RDLeg 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, en cuanto determina que la base imponible estará constituida por el valor real del bien.

<b>SENTENCIAS DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA .....</b>	<b>41</b>
<b>Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana .....</b>	<b>41</b>
• Medios de prueba hábiles para acreditar la inexistencia de incremento de valor .....	41
• Medio de prueba no válido para acreditar la inexistencia de valor .....	41
• Subasta judicial.....	42

## SENTENCIAS DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### MEDIOS DE PRUEBA HÁBILES PARA ACREDITAR LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de julio de 2020)

En aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos. En este punto, cabe reseñar la sentencia del TS de 22 de enero de 2020, que en relación a la carga de la prueba respecto a la inexistencia de incremento de valor aporta una interpretación que no se puede eludir.

El obligado tributario dispone de un haz de posibilidades que no se circunscriben exclusivamente a la escritura de adquisición y que, por tanto, no se pueden limitar a exclusivamente las escrituras de adquisición y transmisión ya que así ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en la STS de 9 de julio de 2018.

En el presente caso se aporta una escritura de segregación parcial, y buscar exclusivamente ese dato del precio de adquisición como único conducente a la comparación cierta de los valores de adquisición y transmisión, restringe la posibilidad de acreditar la minusvalía de valor que se pudiera producir en el periodo de titularidad del bien. Esa no ha sido la voluntad interpretativa manifestada por el TS en sus sentencias donde ha ido analizando caso por caso si era posible acudir a otros indicios y elementos para llegar a tal conclusión.

En cuanto a tener por acreditado que el valor contable de las inversiones inmobiliarias se pueda considerar como precio de adquisición de una finca, el balance de situación es un documento que representa la imagen fiel y real de una empresa en un momento dado y, en este caso, de la operación económica de segregación parcial de unidad económica. Por tanto, no cabe inhabilitar el balance como proveedor de información de la valoración de los activos que se incluyen. Y además, no cabe considerar que ha existido incremento de valor por el hecho de que el valor de la transmisión de la unidad económica completa sea inferior al precio de venta de la finca, porque se comparan precios que no responden a operaciones económicas asimilables.

Por lo que se refiere a un informe pericial de una sociedad de tasación, ha de considerarse cumplida la exigencia de aportar medios de prueba que acreditan indiciariamente la pérdida de valor del suelo, produciéndose, en este caso, el desplazamiento de la carga probatoria a la Administración a los efectos de contrarrestar la acreditación del decremento producido.

#### MEDIO DE PRUEBA NO VÁLIDO PARA ACREDITAR LA INEXISTENCIA DE VALOR

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de julio de 2020)

La actora aporta como prueba la documentación consistente en contratos de arrendamiento financiero suscritos y la escritura de compraventa.

Para la Sala, analizadas las actuaciones, la pretensión de la actora respecto a la inexistencia de incremento de valor del inmueble objeto del Impuesto se halla huérfana de prueba suficiente, al no poderse considerar los contratos de arrendamiento como prueba idónea atendido que el valor total de adquisición y de transmisión del inmueble se fija desde un principio en el propio contrato de arrendamiento; y cuando, por otra parte, el Ayuntamiento aporta informe que permite fijar el valor del inmueble en los dos tramos temporales que nos ocupan, informe que fue sometido a contradicción en el procedimiento ordinario seguido ante el Juzgado a quo.

---

## SUBASTA JUDICIAL

(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 23 de julio de 2020)

---

Se procede a la adjudicación de bienes en subasta pública poniendo fin a comunidad de bienes. La controversia se plantea porque la Generalitat entiende que se debe tributar por la suma total, que es valor de la transmisión o adjudicación de acuerdo con lo previsto en el art. 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/93, mientras que la actora pretende que sea por la mitad, ya que era copropietario del restante 50% adquirido por escritura.

Para el Tribunal, existe una confusión a la hora de efectuar la liquidación del impuesto por la demandada, pues aun cuando la adjudicación del inmueble en subasta se haya realizado por su valor total, como es totalmente lógico puesto que el actor ya era propietario del 50% antes de la subasta, este valor de adjudicación no significa que se tenga que contribuir por dicha suma total que es la del valor del inmueble. Pero es evidente que habiéndose ejecutado una sentencia que pone fin a una situación de condominio no se puede hacer tributar de nuevo por la parte de la que el actor del inmueble ya era propietario, que ya alcanzaba el 50%, sino por la restante que aun no le pertenecía y que obtuvo mediante subasta. Esta parte adjudicada mediante subasta previa consignación solo puede ser del 50% porque la otra mitad ya la tenía como propietario, luego la tributación solo puede recaer sobre la mitad del valor del inmueble, tal y como el demandante pretende y entiende.

