

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia agraria y de aguas en respuesta a la sequía y al agravamiento de las condiciones del sector primario derivado del conflicto bélico en Ucrania y de las condiciones climatológicas.....4

## NOVEDADES NORMATIVAS

- Aragón.  
Ley 13/2023, de 30 de marzo, de dinamización del medio rural de Aragón.....6

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- El procedimiento de comprobación limitada en la reciente doctrina jurisprudencial.

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho.....9

- Intereses Compensatorios y Devoluciones tributarias ordenadas por decisión judicial

Antonio Martínez Lafuente  
Abogado del Estado. Doctor en Derecho.....36

## TEMAS FISCALES

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA .....42

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....42

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....47

-Procedimiento tributario.....52

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA .....58

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....58

## TRIBUTOS MUNICIPALES



## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

- Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia agraria y de aguas en respuesta a la sequía y al agravamiento de las condiciones del sector primario derivado del conflicto bélico en Ucrania y de las condiciones climatológicas, así como de promoción del uso del transporte público colectivo terrestre por parte de los jóvenes y prevención de riesgos laborales en episodios de elevadas temperaturas.....5

## NOVEDADES NORMATIVAS

► Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia agraria y de aguas en respuesta a la sequía y al agravamiento de las condiciones del sector primario derivado del conflicto bélico en Ucrania y de las condiciones climatológicas, así como de promoción del uso del transporte público colectivo terrestre por parte de los jóvenes y prevención de riesgos laborales en episodios de elevadas temperaturas.

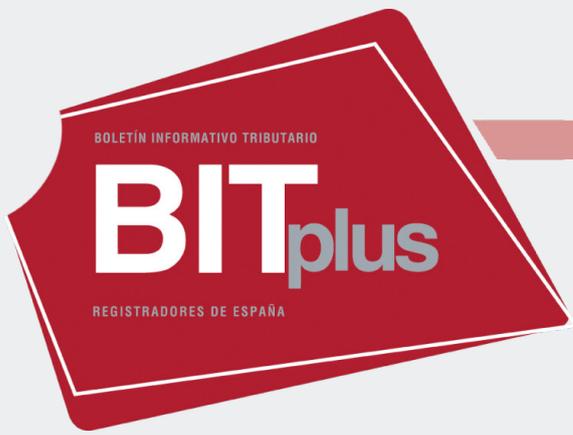
Disposición adicional sexta. Tratamiento fiscal de la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E.

1. Se incorpora un nuevo subapartado 35 a la letra B) del apartado I del artículo 45 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, con la siguiente redacción:

«35. El contrato de aval suscrito con la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E.»

2. La Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E. gozará de los mismos beneficios fiscales que las sociedades de garantía recíproca previstos en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca.

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



NOVEDADES NORMATIVAS

**NOVEDADES AUTONÓMICAS**

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: ARAGÓN ..... 7**

- Ley 13/2023, de 30 de marzo, de dinamización del medio rural de Aragón.....7

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: ARAGÓN

### LEY 13/2023, DE 30 DE MARZO, DE DINAMIZACIÓN DEL MEDIO RURAL DE ARAGÓN.

Disposición final segunda. Modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

#### «CAPÍTULO VI

#### Régimen Especial de Fiscalidad Diferenciada del Medio Rural de Aragón

Artículo 160-1. Régimen especial de fiscalidad diferenciada.

1. Se establece un régimen de fiscalidad diferenciada en los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones en consideración del sistema de asentamientos de Aragón y el índice sintético de desarrollo territorial, al objeto de contribuir a la dinamización de la economía rural y a la fijación de la población en el medio rural de la Comunidad Autónoma de Aragón.

2. Con carácter general, los beneficios del régimen especial de fiscalidad diferenciada establecidos en los artículos siguientes se aplicarán a personas y bienes que residan o se hallen radicados en alguna de las dos categorías siguientes y siempre que les corresponda un valor inferior a 100 en el Índice Sintético de Desarrollo Territorial elaborado conforme a la Estrategia de Ordenación Territorial de Aragón:

- Asentamientos rurales con alto riesgo de despoblación, que incluyen a los asentamientos que pertenecen a los Rangos VIII y IX de la estructura del sistema de asentamientos de Aragón.
- Asentamientos rurales con riesgo extremo de despoblación, que incluyen a los asentamientos que pertenecen al Rango X de la estructura del sistema de asentamientos de Aragón.

No obstante, el beneficio establecido en el apartado 8 del artículo 160-2 se aplicará a quienes, durante el tiempo establecido en el apartado 3 de este artículo, residan en asentamientos rurales con riesgo extremo de despoblación, que incluyen a los asentamientos que pertenecen al Rango X de la estructura del sistema de asentamientos de Aragón.

3. Podrá acogerse a este régimen especial quien tenga su residencia habitual, durante el año natural en que se devengue la correspondiente obligación tributaria y en los cuatro siguientes, en alguno de los asentamientos rurales contemplados en el apartado 2 de este artículo. En el supuesto de un matrimonio que opte por la tributación conjunta, este requisito se entenderá cumplido cuando esta circunstancia concorra en cualquiera de los cónyuges.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, deberán cumplirse las condiciones que se establecen a continuación en los siguientes supuestos:

1.º Cuando el beneficio fiscal se reconozca en función de la adquisición o mantenimiento de un determinado bien, si se trata de un inmueble, el mismo deberá radicar asimismo en alguno de los citados asentamientos rurales. Si la adquisición o mantenimiento se refiriese a bienes afectos a una actividad empresarial o profesional, la mayor parte del inmovilizado material de la misma deberá radicar en dichos asentamientos.

2.º Cuando el beneficio fiscal se reconozca en función de su destino al inicio de una actividad empresarial o profesional, la mayor parte del inmovilizado material de dicha actividad deberá radicar en uno de los asentamientos rurales contemplados en este artículo.

4. Con carácter exclusivo respecto de los beneficios que se reconozcan en función de la adquisición de inmuebles o que atiendan a que los bienes adquiridos se destinen al inicio de una actividad empresarial o profesional, podrán igualmente

acogerse a este régimen especial quienes, además de las condiciones del apartado anterior referidas a la ubicación de los inmuebles o del inmovilizado material, trasladen su residencia habitual a alguno de los asentamientos rurales contemplados en el apartado 2 de este artículo y la mantengan durante un plazo de cuatro años, contados a partir del momento de la adquisición del inmueble o de aquel en que se destine lo obtenido a la adquisición de activos afectos a la actividad económica respectivamente.

(...)

### **Artículo 160-3. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**

1. Bonificación en cuota aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas.

Cuando, concurriendo las circunstancias y requisitos señalados en el artículo 121-5 de este texto refundido, resulte aplicable el régimen especial de fiscalidad diferenciada, el importe de la bonificación en las transmisiones de aquellos inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa será del 60 por 100.

2. Tipo reducido aplicable a la adquisición de inmuebles para iniciar una actividad económica.

Cuando, concurriendo las circunstancias y requisitos señalados en el artículo 121-11 de este texto refundido, resulte aplicable el régimen especial de fiscalidad diferenciada, el tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones onerosas de inmuebles que se afecten como inmovilizado material al inicio de una actividad económica será del 0,75 por 100.

3. Bonificación en cuota aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas.

Cuando, cumpliéndose las circunstancias y requisitos señalados en el artículo 122-3 de este texto refundido, resulte aplicable el régimen especial de fiscalidad diferenciada, la cuota tributaria del concepto "Actos jurídicos documentados" en las primeras copias de escrituras que documenten las transmisiones de bienes inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, se obtendrá aplicando una bonificación del 70 por 100.»

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



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES.....9

- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA EN LA RECIENTE DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.....9

#### **Ricardo Huesca Boadilla**

Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho.

- INTERESES COMPENSATORIOS Y DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS ORDENADAS POR DECISIÓN JUDICIAL.....36

#### **Antonio Martínez Lafuente**

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

### EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA EN LA RECIENTE DOCTRINA JURISPRUDENCIAL<sup>1</sup>

**Ricardo Huesca Boadilla.**

Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho.

#### 1.- INTRODUCCION

La sección 2ª, dedicada a los Procedimientos de Gestión Tributaria, del capítulo III, Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) - Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria)- termina con la subsección 5, referida al Procedimiento de comprobación limitada, que abarca los artículos 136 a 140.

Tal y como indica, en este punto, la Exposición de Motivos de la Ley, *«el procedimiento de comprobación limitada constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario»*.

En una primera aproximación al tema, teniendo en cuenta el artículo 123 de la Ley 230/1963, General Tributaria, al que, como es sabido, dio nueva redacción la Ley 25/1995, de 20 de julio, la regulación contenida en esta subsección, aunque se titule «procedimiento de comprobación limitada» y pudiera pensarse que regula únicamente los aspectos procedimentales de esa comprobación, lo cual, como se había señalado por la doctrina, era, por otro

lado, muy necesaria, supone, bastando tener presente para ello el contenido del primero de sus artículos, el 136, denominada «La comprobación limitada», una regulación general de los aspectos sustantivos de la misma con un claro reforzamiento de las facultades comprobadoras de los órganos gestores.

Es importante resaltar, por otro lado, que, la realización de actuaciones de comprobación limitada por parte de la inspección tributaria, lo cual sigue siendo posible, no teniendo, por tanto, los órganos gestores la exclusividad en la realización de las mismas, se realizará por la citada inspección tributaria *«conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley»* (art. 141 h) LGT/2003), es decir, íntegramente, por los preceptos integrantes de esta subsección 5, reguladora de un procedimiento de «gestión», el procedimiento de comprobación limitada.

Su objeto, según se recoge en el Informe 2001 de la Comisión creada para la elaboración del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, sería *«verificar la coincidencia de los datos declarados con aquellos de que dispone la Administración y los que constan en los documentos, registros y sus justificantes que en este procedimiento se puedan obtener, así como el cumplimiento de requisitos formales, practicando en*

<sup>1</sup> Texto de la ponencia impartida, como Académico Correspondiente, en la sesión de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España el día 22 de marzo de 2023.

*su caso las liquidaciones provisionales que resulten procedentes».*

En acertadas palabras de FERRER RUETE<sup>2</sup>, «*la regulación de la comprobación limitada revela el propósito del legislador de superar las lagunas que presentaba la abreviada en determinados extremos como eran la falta de una delimitación precisa de las actuaciones que podía efectuar la Administración tributaria para llevarla a cabo y, sobre todo, la indeterminación de los efectos que, tanto para la Administración como para los contribuyentes, cupiera atribuir en cada caso a dicha comprobación no obstante el carácter de provisionales asignado a las liquidaciones resultantes de la misma, indeterminación que mereció el reproche generalizado de la doctrina científica*».

El artículo 123 de la LGT/1963, reformado, como hemos dicho, en 1995, dio plena carta de naturaleza para todo el sistema tributario al reconocimiento de unas facultades comprobadoras atribuidas hasta ese momento, en relación con los procedimientos de aplicación de algunos tributos concretos, en el IRPF y, en menor medida, en el IVA, y para ello, se inspiró, totalmente, casi en su literalidad, en la regulación contenida para el IRPF en el artículo 99 de la Ley 18/1991, proyectándose, por tanto, la regulación singular de la comprobación limitada contenida en ese artículo, a todos los tributos integrantes del sistema, si bien DE LA PEÑA VELASCO<sup>3</sup> entendió que el precepto en cuestión y por extensión el 121.2, más que atribuir funciones de comprobación abreviada a los órganos gestores, lo que hacía era delimitar en qué casos, tras la comprobación realizada por la Administración, estamos en presencia de una liquidación no definitiva.

En la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, se detallan las razones de la nueva norma situadas en el contexto de la lucha contra el fraude y mejora de la acción administrativa, potenciándose, con ese precepto y otros, la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias mediante la regulación pormenorizada de las liquidaciones provisionales de oficio, configurando un procedimiento de comprobación abreviada con los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita, con las debidas garantías girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las

declaraciones presentadas por los contribuyentes como de los datos existentes en las bases de datos facilitadas por terceros.

Como opinó MORILLO MÉNDEZ<sup>4</sup>, «*aparece la comprobación abreviada como un procedimiento escrito, pero sumario, corto, fugaz; diríase que estarnos en presencia de lo evidente, de lo aparentemente indudable y, sobre todo, de lo directa e inmediatamente apreciable, no necesitado, por ello mismo, de análisis ni de estudio meditado*».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998, hace un perfecto resumen de la evolución que ha sufrido la atribución de funciones de comprobación con la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales a los órganos de gestión, desde el Reglamento del IRPF de 3 de agosto de 1981 (art. 160) hasta llegar al artículo 123 de la LGT, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995.

A la vista de la regulación legal y reglamentaria de las actuaciones de comprobación limitada atribuidas a los órganos gestores y a los órganos inspectores y aunque las consecuencias y el régimen jurídico de las mismas eran distintos, como se ha expuesto, la decisión de acudir a una vía u otra dependía, con lo que ello suponía, de una decisión discrecional de la Administración tributaria, en los ámbitos en que aquéllas podrían ejercitarse, si bien, en ningún caso, deberían admitirse solapamientos ni que, una vez realizada una actuación comprobadora por un determinado órgano, gestor o inspector, en uso de sus atribuciones, sobre un determinado hecho, se pudiera iniciar por el otro una actuación similar con el mismo carácter.

La situación cambia radicalmente con la nueva Ley General Tributaria de 2003 que, aparte de regular en esta subsección, como un procedimiento de gestión, el procedimiento de comprobación limitada, reconoce, en su artículo 141.h), como hemos visto, que la inspección de los tributos puede realizar actuaciones de comprobación limitada, «conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de la ley», lo que implica que, a partir de la entrada en vigor de la misma, y sin perjuicio del oportuno desarrollo reglamentario, cuando la Inspección de los tributos quiera realizar, al igual que los órganos gestores, principales destinatarios de la regulación contenida en los artículos 136 y siguientes, actuaciones de comprobación limitada, tendrá que ajustarse, en todo, a los preceptos indicados.

De la interrelación entre la verificación de datos y la comprobación limitada se ocupó, en su momento, SANCHEZ BLÁZQUEZ<sup>5</sup>, señalando que, aunque en la

2 Los procedimientos de gestión tributaria: el procedimiento de comprobación limitada», en Estudios Sobre La Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Homenaje a Pedro Luis Serrera Contreras), Madrid, 2004; pág. 569.

3 «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 de la LGT). IMPUESTOS LA LEY nº 1/1996. Página 17

4 «Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas según la Ley General Tributaria», Carta Tributaria, núm. 238, 1 de enero de 1996, pág. 4.

5 «Comprobaciones abreviadas inspectoras (artículo 34 RGIT). IMPUESTOS.LA LEY. Nº6/2003. Página 32.

regulación de la verificación de datos existen datos (los supuestos de las letras a) y c) del art. 131) que ponen de relieve que en ella tiene cabida la tradicional comprobación formal, desde su punto de vista, también dentro de la verificación de datos cabe una auténtica comprobación en sentido propio, deduciéndolo, además de algunos de los supuestos en que podrá iniciarse dicho procedimiento, de otra de las formas posibles de inicio del mismo: el requerimiento para la aclaración o para la justificación de la discrepancia observada o de los datos relativos a su declaración o autoliquidación (art. 132.1). Por su parte, en la comprobación limitada pueden realizarse determinadas actuaciones que claramente se insertan en la comprobación en sentido propio, lo que se ha pretendido resaltar con el empleo reiterado del término «examen» ante las dudas suscitada conforme a la normativa anterior, aunque en el mismo tiene cabida, en su opinión, la comprobación formal, que deduce del examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones (art. 136.2.a) o de la previsión, como posible inicio del procedimiento de comprobación limitada, de la notificación de la propuesta de liquidación cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formular dicha propuesta (art. 137.2.2º párrafo).

No obstante, apreció alguna diferencia significativa como que la verificación de datos sólo puede tener lugar cuando exista una declaración o autoliquidación previa que se habría presentado, mientras la comprobación limitada puede desarrollarse tanto cuando hay una declaración o autoliquidación previa como cuando no la hay, y, en segundo lugar, que la comprobación limitada sería la única, además del procedimiento de inspección, que puede recaer, al menos en cuanto desarrolle una auténtica actividad de comprobación en sentido propio, sobre el ámbito de las actividades económicas. (art. 131.d).

Por último, FERREIRO LAPATZA<sup>6</sup>, sobre la base de la nueva regulación legal, consideró que mediante la comprobación limitada se lleva a cabo un control intermedio del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes pues, excediendo de una simple verificación de datos, no alcanza, sin embargo, la amplitud y la intensidad de la comprobación e investigación desarrollada a través del procedimiento de inspección.

## 2.- REGULACION LEGAL Y REGLAMENTARIA

Los artículos 136 a 140 de la LGT/2003, de la Subsección indicada, se refieren a este procedimiento, complementándose la regulación legal con los artículos

163 a 165 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGI/2007).

### 2.1. Objeto de la comprobación limitada

El apartado 1 de este artículo 136 nos señala, de una forma harto genérica, el objeto de la comprobación limitada, que va unida inmediatamente, a un procedimiento, diciendo que: «en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria»<sup>7</sup>

Una primera aproximación al precepto pone, enseguida, de manifiesto, la extensión de la comprobación citada, si tenemos en cuenta, el claro antecedente del apartado en cuestión, en el artículo 109.1 de la antigua LGT/1963, primero de la sección segunda (Comprobación e investigación), del capítulo III dedicado al Procedimiento de gestión tributaria, precepto que no había sufrido modificación alguna a lo largo de casi cuarenta años, y que, cuando las funciones comprobadoras e investigadoras correspondían en exclusiva a los órganos inspectores (art. 140 de la LGT, en su redacción originaria), señalaba que «la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible».

Por su parte, el artículo 115.1, primer párrafo, de la actual Ley, primero de la sección 6.2 (Potestades y funciones de comprobación e investigación) del capítulo I, del título III de la Ley, relativo a la Aplicación de los tributos, en términos más acordes todavía con el artículo 136.1 comentado, nos vuelve a señalar que «la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto».

Si suprimimos en ambos preceptos el término investigación, el artículo 136.1, citado, lo que pone de manifiesto, es que, todos los hechos, actos, elementos, etc., mencionados en ese artículo, que pueden ser objeto de una comprobación global y definitiva por los órganos inspectores, pueden ser objeto previamente, a través de las actuaciones a que se refiere el apartado 2, de una comprobación limitada, comprobación que, como hemos visto, y ratificamos ahora tras contemplar el empleo del

7 Para FERNÁNDEZ, JUNQUERA es una enumeración excesiva y redundante que podría haberse resuelto de forma más simplificada, máxime cuando se van a determinar con mayor detalle a continuación. En la obra colectiva "La Nueva Ley General Tributaria". Director: Rafael Calvo Ortega E. Thomson Civitas 2004. Pág. 468.

6 Curso de Derecho Financiero. Pág. 167

término «Administración tributaria» en el precepto en cuestión, y por la remisión del artículo 141 h), pueden realizar tanto los órganos de gestión como los órganos inspectores.

## 2.2. Actuaciones de comprobación limitada

Aunque no vamos a analizar, pormenorizadamente, el alcance de las actuaciones de comprobación limitada, pues basta con remitirnos a nuestros trabajos al respecto<sup>8</sup>, sí, en este momento, vamos a reproducir el contenido de los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 136, con una especial mención a la reforma introducida en uno de sus apartados por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dejando la problemática planteada en relación con algunas de dichas actuaciones para más adelante cuando ya hagamos referencia a la doctrina jurisprudencial reciente del Tribunal Supremo, que se ha ocupado de ello.

En este sentido, el artículo único.26 de la Ley 34/2015, citada, añadió dos párrafos al artículo 136.2.c) originario de la Ley (la única modificación que ha sufrido el mismo), haciendo una excepción a la imposibilidad de examinar en este procedimiento la contabilidad mercantil.

Lo mejor ya es que reproduzcamos el contenido de los apartados 2 a 4 de este artículo 136, que rezan así:

*“2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:*

*a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.*

*b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.*

*c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.*

<sup>8</sup> Nos estamos refiriendo a nuestros trabajos en la obra colectiva “Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria”VVAA. Coordinador Ricardo Huesca Boadilla. Editorial Thomson Aranzadi. 2004. Páginas 916 y siguientes, en la obra colectiva “Procedimientos tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia”. Tomo I. Coordinador Ricardo Huesca Boadilla. Editorial LA LEY. Páginas 1063 y siguientes, y en la obra individual “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”. Editorial SEPIN. 2012. Páginas 370 y siguientes.

*No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.*

*El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.*

*d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes”.*

Por su parte, el artículo 163 del RGI/2007, desarrollando mínimamente las previsiones del artículo 136, nos indica, desde otro enfoque, los supuestos en los que se puede iniciar este procedimiento, disponiendo lo siguiente:

*“Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.*

*b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.*

*c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria”.*

## 3.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL MÁS RECIENTE SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.

Aunque, con anterioridad al mes de septiembre de 2017, mes en que se produjo la primera sentencia en materia tributaria con el nuevo recurso de casación consecuencia de la reforma introducida en la LJCA por la LO 7/2015, de 21 de julio, existieron pronunciamientos del Alto Tribunal aplicando las previsiones de la nueva LGT/2003 respecto a este procedimiento de comprobación limitada y a ellos se hará también alguna referencia, los más interesantes al

respecto son los producidos ya con el nuevo recurso que, como es sabido, se basa, sin limitaciones cuantitativas que, en tantas ocasiones, habían impedido pronunciarse al Tribunal Supremo en temas de alto interés, en la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, presupuesto para su admisión (artículo 88.1 LJCA), sobre la base no exhaustiva de los supuestos que detallan los apartados 2 y 3 de ese mismo artículo. Ello ha permitido al Tribunal pronunciarse en temas de gran interés y calado, sentando doctrina al respecto. Uno de ellos ha sido el procedimiento de comprobación limitada.

Para su constancia y análisis, objeto de esta ponencia, vamos a seguir el mismo esquema procedimental contenido en los artículos 137 a 140 de la LGT/2003, es decir, inicio, tramitación, terminación y efecto preclusivo, el de más interés, relacionado a su vez con el artículo 136, aunque comenzaremos con unas sentencias relativas al empleo inadecuado del procedimiento de verificación de datos del artículo 131 LGT/2003 cuando debería haberse acudido a otro procedimiento, como el procedimiento de comprobación limitada del artículo 136, y otras relativas al empleo directo de este procedimiento en vez del procedimiento inspector para la comprobación de la aplicación de regímenes tributarios especiales.

### **3.1.- NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS POR UTILIZACIÓN INDEBIDA DE DICHO PROCEDIMIENTO. EFECTOS.**

El Tribunal Supremo se ocupa de este interesante tema a propósito, por ejemplo, de la aplicación del procedimiento de verificación de datos en el supuesto de iniciación del mismo del artículo 131 d) es decir *"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"*

El caso resuelto por las Sentencias de 2 de julio de 2018 c. 696/2017, la primera que se ocupa del tema, que tiene continuidad por remisión en las Sentencias de 6 de febrero de 2020 c.3878/2018 y 4489/2018, 28 de mayo de 2020 c.2605/2019 y 17 de septiembre de 2020 c.3260/2018, se trataba de un supuesto en el que lo que se pretendía era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida del procedimiento de verificación de datos (art. 131 d) LGT, citado), en la que resultaba patente la utilización indebida del procedimiento y que se produce ab initio puesto que se utiliza para una finalidad que el propio art. 131 LGT prohíbe, lo que determina la existencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho, con la consiguiente pérdida del efecto interruptivo de la prescripción derivado del inicio del procedimiento de verificación de datos.

El FD Segundo de ese fallo de 2 de julio de 2018 contiene la resolución de la cuestión controvertida, en los siguientes términos:

*"Limitándonos a resolver la cuestión que se plantea por la Sección Primera en el Auto de Admisión «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", hemos de compartir el criterio de la sentencia recurrida en casación que confirma la resolución del TEAC, en el sentido de que nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho.*

*Como se sostiene en la resolución impugnada del TEAC tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT, en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, en este caso, el modelo 601 del gravamen por AJD, y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración.*

*El artículo 131 de la LGT 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".*

*El TEAC y la sentencia impugnada consideran acertadamente que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA 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 LGT por haberse dictado prescindiendo total 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.

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».

La Sentencia de 28 de noviembre de 2019 c. 2532/2019, con remisión a la anterior, es todavía más taxativa en cuanto a la existencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho y la pérdida del efecto interruptivo, diciendo en sus FD Segundo y Tercero, lo siguiente:

“SEGUNDO.-

*Sobre la anulabilidad o nulidad de pleno de derecho de la liquidación recurrida, derivada de un procedimiento de comprobación limitada, dado que antes se había anulado otra liquidación provisional, derivada de un procedimiento de verificación de datos sobre los mismos extremos.*

*Debemos pronunciarnos sobre un caso que coincide en gran parte con éste, que resolvimos mediante la sentencia de 2 de julio de 2018 (RJ 2018, 3332) (recurso de casación 696/2017), de ahí que a la cuestión que se plantea por la Sección Primera en el Auto de Admisión (JUR 2018, 3972) de "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", debemos responder en el sentido de 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 y, por tanto, no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

*Como ya se ha indicado, en la presente ocasión quedó firme la anulación de la primera liquidación provisional, la resultante del procedimiento de verificación de datos. No se señala nada, como también se ha dicho ya, sobre la retroacción o no de actuaciones en la R. TEAR de Canarias de 30 de enero de 2014. Adquirida firmeza dicha resolución anulatoria se inicia un procedimiento distinto.*

*De oficio, la citada RTEAR concluye que las actuaciones realizadas eran relativamente complejas, de ahí que esta Sala considere que debiera haberse transformado el procedimiento inicialmente incoado en otro distinto antes de su conclusión. El procedimiento de verificación de datos no debió finalizar mediante una liquidación provisional [( artículo 133, 1, b , LGT (RCL 2003, 2945) )] sino mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluyera el objeto del procedimiento de verificación de datos [( artículo 133.1.e , LGT)]. La administración debió advertir, -y actuar en consecuencia-, que no concurría ninguno de los cuatro supuestos (tasados) previstos en el artículo 131 LGT 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 LGT 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 LGT 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 TEAR de Canarias realmente se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto para ello [( artículo 217.1, e) LGT].*

TERCERO. -

*Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

*Dicho todo lo anterior, nos corresponde pronunciarnos*

sobre las concretas pretensiones deducidas en el proceso. Pues bien, puesto que, en efecto, la liquidación tributaria recurrida es producto de un procedimiento de comprobación limitada que sigue a un procedimiento de verificación de datos anulado, anulación que, según se ha dicho en el fundamento anterior, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho y, por tanto, no se interrumpió el plazo de prescripción, de manera que cuando la administración notifica el inicio del procedimiento de comprobación el 14 de junio de 2014, ya había pasado el plazo de cuatro años de que disponía para ejercitar sus potestades. Producida, pues, la prescripción, procede la devolución del importe de la liquidación más los intereses”.

En la Sentencia de 19 de mayo de 2020 c. 3940/2017, se hace aplicación de esta doctrina en una actuación concreta de regularización – ex artículo 131 LGT – relativa a la exención por reinversión en vivienda habitual que el contribuyente incluyó en su autodeclaración IRPF.

De una forma extensa, con referencia a los diversos supuestos que posibilitan el inicio del procedimiento de verificación de datos, el Tribunal, en sus FD Sexto y Séptimo, declara:

“SEXTO.-

*Criterio interpretativo de esta Sala sobre las notas configuradoras del procedimiento de verificación de datos en el artículo 131 de la ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) ; y sobre la aplicación de este criterio a una actuación de regularización tributaria que pretenda practicar la Administración por considerar improcedente la exención por reinversión en vivienda habitual que el contribuyente incluyó en su autodeclaración IRPF.*

*l.- Toda actuación de aplicación tributaria, como cualquier otro acto aplicativo del Derecho, tiene como fin, de un lado, individualizar el supuesto de hecho abstracto de la norma en unos hechos reales concretos, y que aparezcan singularizados en sus principales aspectos objetivo (temporal, espacial, económico, etc) y subjetivo; y, de otro, fijar la singular consecuencia jurídica que haya de derivarse de esos hechos reales, una consecuencia jurídica que también debe quedar concretada en todo lo referente a su contenido, objeto y sujetos.*

*La LGT 2003 (art. 83.1) enuncia todas las actividades administrativas que comprende la aplicación de los tributos y, entre estas, incluye las de gestión e inspección. Ambas modalidades de actividad administrativa tienen en común la finalidad de constatar la realidad económica y jurídica que constituye el substrato de los hechos impositivos referibles a singulares contribuyentes; pero se diferencian la una de la otra en lo concerniente al ámbito sobre el que puede ser proyectada esa constatación y, así*

*mismo, en lo que se refiere a los medios de comprobación o investigación que pueden ser utilizados para dicha constatación. (artículos 117, 141 y 142).*

*II.- El procedimiento de verificación de datos es uno de los procedimientos de gestión tributaria que contempla la LGT 2003 (artículo 123).*

*También tiene como fin la constatación de los datos económicos y jurídicos que dan soporte al hecho imponible. Pero tiene unas limitaciones en lo que se refiere a los supuestos en los que puede ser utilizado, que están tasados; y asimismo, en lo que concierne a las correcciones o subsanaciones que, en el marco de este específico procedimiento tributario, pueden ser efectuadas en los datos que el contribuyente haya incluido en su declaración o autoliquidación.*

*Su regulación se encuentra en los artículos 131, 132 y 133 de dicho texto legal; apareciendo las notas configuradoras de este específico procedimiento tributario en el artículo 131, que establece:*

*“ Artículo 131. Procedimiento de verificación de datos.*

*La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*

*b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*

*c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*

*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 lectura de este texto legal permite advertir que las notas configuradoras se materializan en lo que seguidamente se expone.*

*Que la iniciación de este específico procedimiento exige como presupuesto una declaración o autoliquidación del obligado tributario.*

*Y que únicamente puede tener por objeto:*

*(i) la aclaración o justificación de algún dato relativo a una declaración o autoliquidación presentada por el contribuyente;*

*(ii) depurar la contradicción o falta de coincidencia existente entre los datos de esa declaración o autoliquidación presentada, y aquellos otros que se*

hallen contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o que obren en poder de la Administración;

(iii) corregir defectos formales o errores aritméticos existentes en la declaración o autoliquidación presentada;

(iv) subsanar una aplicación normativa efectuada por la declaración o autoliquidación presentada que resulte indebida por derivar de un error que resulte patente según la propia declaración o autoliquidación o los justificantes que hayan sido aportados por la misma.

Pues bien, a partir de las anteriores notas configuradoras, y como una necesaria consecuencia de algunas de ellas, deben efectuarse también estas otras consideraciones que seguidamente se expresan.

La primera es que el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente.

La segunda es que la rectificación de los hechos contenidos en la declaración o autoliquidación del contribuyente únicamente se puede efectuar a través de los específicos elementos de contraste que señala la letra b) del artículo 131 LGT 2003.

Lo cual descarta que el procedimiento de verificación de datos pueda ser utilizado para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario sirviéndose de unos medios de prueba que sean diferentes a esos tasados elementos de contraste que han sido señalados; o que pueda ser iniciado para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación.

Y la tercera es que tampoco es cauce idóneo este específico procedimiento tributario para efectuar calificaciones jurídicas, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial.

Esta última consideración es coincidente con lo esencial de lo ya razonado por esta Sala y Sección en la STS 145/2017, de 31 de enero de 2017 (RJ 2017, 1010) (recurso 3972/2017 SIC) y en la STS 1128/2018, de 2 de julio de 2018 (RJ 2018, 3332).

III.- Debe añadirse esta última puntualización y declaración final, para dar debida respuesta a la cuestión de interés casacional que fue fijada por el auto de admisión

del recurso de casación:

Que todo lo que ha sido expuesto sobre las notas configuradoras del procedimiento tributario de verificación de datos, y sobre las exigencias que resultan necesarias para considerar idónea la utilización de ese específico procedimiento tributario, son aplicables también a una actuación de regularización tributaria que la Administración pretenda practicar por considerar improcedente la exención, por reinversión en vivienda habitual, que el contribuyente haya incluido en su autodeclaración IRPF.

SÉPTIMO.-

Decisión del recurso de casación y de la pretensión deducida en el proceso de instancia.

I.- La reseña que antes se efectuó de la sentencia recurrida permite advertir que, en lo que se refiere a sus razonamientos sobre la primera cuestión abordada, sí fue correcta la solución seguida por la Sala territorial de Madrid.

Así ha de ser considerado porque el procedimiento de verificación de datos, en virtud de lo establecido en el artículo 131.d) LGT (RCL 2003, 2945) 2003, sí es cauce idóneo para esos requerimientos de prueba que le fueron efectuados al contribuyente sobre determinados hechos por él aducidos para justificar la exención por reinversión en vivienda habitual que había incluido en su autodeclaración IRPF.

Y porque, tratándose de una exención tributaria, la carga de declarar y probar los hechos que la justifiquen incumbe, según lo establecido en el artículo 105 LGT 2003, a quien pretende hacer valer ese derecho en su autodeclaración IRPF.

II.- Sin embargo, no puede compartirse la solución que ha sido seguida por la sentencia recurrida de considerar procedente dilucidar, en el cauce de un procedimiento de verificación de datos, la segunda cuestión que dicha sentencia aborda.

Segunda cuestión que estaba referida, como ya se puso de manifiesto, a si el matrimonio del contribuyente, así como el nacimiento del primer hijo tenido dentro de ese matrimonio, acaecidos poco después de la venta de su anterior vivienda, podían o no constituir la salvedad o dispensa prevista en el artículo 53.1 del Reglamento L/IRPF 2004 (RCL 2004, 1777) para el plazo de tres años de residencia que es exigido para que se pueda aceptar que una edificación ha sido la vivienda habitual del contribuyente.

Este artículo 53.1 del Reglamento IRPF 2004 es citado y aplicado por la sentencia de instancia, que también señala que su contenido era éste:

"1. Con carácter general se considera vivienda habitual

del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas".

A partir de la literalidad de este precepto reglamentario, fácilmente se advierte que, en lo que se refiere a decidir si las singulares circunstancias del recurrente constituían o no la excepción reglamentariamente prevista para el exigido plazo de tres años, no está ante una cuestión que se pueda resolver mediante una aplicación automática o mecánica del texto gramatical de dicho precepto. Pues en él se hace referencia a la "celebración de matrimonio", pero no se detallan o incluyen exigencias en lo relativo a la fecha de dicha celebración.

Todo lo cual conlleva a tener que aceptarse que, en lo que hace a decidir la aplicabilidad de la salvedad a la que estamos haciendo referencia, esa decisión exige necesariamente llevar a cabo una tarea hermenéutica de dicha norma reglamentaria en la que razonablemente se pueden aceptar distintas alternativas de interpretación.

Esto determina, en consecuencia, que la diferente solución que fue seguida por el contribuyente no pueda ser considerada constitutiva esa indebida aplicación normativa, pero inexcusablemente "patente", a la que queda circunscrito el supuesto de utilización del procedimiento de verificación de datos en la letra d) del artículo 131 de la Ley General Tributaria de 2003.

III.- La consecuencia de todo lo anterior tiene que ser la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida.

Otra consecuencia de lo razonado tiene que ser también, enjuiciando la controversia que fue deducida en el proceso distancia, declarar la invalidez de las liquidaciones controvertidas, por haberse practicado las mismas en un procedimiento tributario que no era el idóneo para dilucidar la cuestión de fondo de cuya decisión dependía la procedencia o no de la liquidación practicada.

Y esta invalidez, como reiteradamente tiene declarado esta Sala (así lo recuerda la mencionada STS 1128/2018, de 2 de julio de 2118 SIC (RJ 2018, 3332)), constituye un caso de nulidad de pleno derecho".

Las Sentencias de 6 de julio de 2020 c.681/2018 y 9 de julio de 2020 c.1558/2018, hacen aplicación de esa doctrina en el supuesto del artículo 131 c) (aplicación indebida de la normativa que resulte patente) respecto a

una liquidación por AJD derivada de prórroga del ejercicio de un derecho de opción de compra, señalando:

"5. A lo anterior cabría añadir que la utilización por el legislador del adjetivo "patente" no es, ni puede ser, casual o gratuita.

Si patente -como acertadamente señala el recurrente en su escrito de interposición- equivale a "manifiesto, visible, inequívoco, claro, indubitado, craso"y, en el ámbito jurídico y relativo al error, debe equipararse a aquello que "resulte a primera vista, sin necesidad de esfuerzo intelectual relevante" (sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2011, recurso de casación núm. 6567/2009), forzoso será concluir que la indebida aplicación de la normativa tributaria que habilita la utilización de este sencillo procedimiento solo será "patente" si esa errónea aplicación es verificable inmediatamente, de modo claro e incontrovertible, sin necesidad de análisis jurídicos más o menos complejos de aquella normativa, pues el error aparecerá sin esfuerzo alguno, con solo un vistazo.

6. De esta forma, cuando el legislador del artículo 131 incorporó la indebida aplicación de la norma de carácter "patente" estaba excluyendo los supuestos en los que cupiera una discrepancia o una duda razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable o exigiendo, al menos, que no existiera ambigüedad alguna en la regulación legal.

Y si eso es así, surge inmediatamente la pregunta en nuestro caso concreto: ¿Cabe hablar de esa seguridad interpretativa, patente, en un supuesto en el que se mantiene un idéntico derecho -la opción de compra- con todos sus elementos objetivos y subjetivos salvo uno, su duración temporal? ¿Es indubitado, seguro, incontrovertido que esa mínima alteración permite afirmar que la prórroga tiene contenido económico valuable cuando -por ejemplo- en distintas ocasiones la propia Sala de esta orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha dicho lo contrario a efectos del tributo que nos ocupa?

7. No entendemos, en absoluto, que concurra el carácter patente al que la ley supedita la utilización de este procedimiento. Y ello no ya solo porque existen argumentos jurídicos a favor del carácter no evaluable de las nuevas escrituras que no pueden calificarse, desde luego, como extravagantes o acrílicos, sino porque la Administración ha tenido que amparar la liquidación que nos ocupa en datos ajenos a la autoliquidación: la determinación de que la escritura está sujeta, de que el negocio recae sobre cantidad o cosa valuable y, finalmente, la propia determinación de la base imponible son todos ellos elementos ajenos a la escritura pública.

A ello cabría añadir que no está claro que exista aquí una capacidad económica añadida a la que determinó el gravamen, por este mismo tributo, de la escritura de la

primera opción cuando la prórroga ya estaba prevista en ella, lo que acentúa aún más la existencia de unas dudas interpretativas que impiden acudir al precepto contenido en la letra c) del artículo 131 LGT.

8. A tenor de lo expuesto, estamos en condiciones de responder a la primera cuestión que nos suscita el auto de admisión, y lo hacemos afirmando que, conforme al artículo 131.c) LGT, no resulta ajustada a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos para un supuesto de prórroga del ejercicio de un derecho de opción de compra, pues excede los límites de dicho procedimiento.

Además, la expresión "aplicación indebida de las normas que resulte patente", contenida en aquel precepto legal, debe interpretarse en el sentido de que dicha errónea aplicación sea verificable inmediatamente, de modo claro e incontrovertible, sin necesidad de análisis jurídicos más o menos complejos de aquella normativa, de suerte que la equivocación aparezca sin esfuerzo alguno, lo que excluye los supuestos en los que quepa una discrepancia o una duda razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable o, al menos, en los que quepa apreciar una mínima ambigüedad en la regulación legal necesitada de aclaración".

La sanción de nuevo es la nulidad radical.

La existencia de discrepancias de derecho de evidente complejidad en relación con un beneficio arancelario, impide acudir a este procedimiento con la consecuencia y efecto indicado, siendo ejemplo de ello la Sentencia de 3 de junio de 2020 c. 6358/2017, donde puede leerse que:

*"5.-El corolario de nuestra doctrina es que en el caso enjuiciado no procedía el procedimiento de verificación de datos, porque existen discrepancias de derecho de evidente complejidad en relación con la procedencia de un beneficio arancelario.*

*Como hemos venido reflejando, la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales Dependencia entendió que no podían beneficiarse de trato preferencial alguno aquellas importaciones en las que el plazo entre la fecha de expedición del certificado de origen y la fecha de admisión de la posterior declaración de importación [«DUA»] fuese superior a dos años. Dicho de otro modo, no podían aceptarse los certificados acreditativos del origen preferencial en aquellos casos en los que el primer despacho parcial de importación de la mercancía se hubiese realizado antes de la finalización del plazo de 2 años, a contar desde la fecha de expedición de dichos documentos de origen.*

*Lo cierto es, no obstante, que la comparación de los DUAs con los certificados de origen para comprobar el*

*cumplimiento del mencionado plazo de dos años es un proceso lógico posterior a la determinación de tal plazo, y esta última es una cuestión que, como hemos visto, resulta polémica, discutible o, cuando menos, que no puede considerarse como manifiestamente pacífica o resuelta porque depende, según la propia Administración aduanera (y el TEAC y la Sala de instancia) -conviene subrayarlo-, de la aplicación de unas Directrices comunitarias cuya naturaleza y fuerza vinculante está en entredicho, afirmación que podemos hacer, entre otras razones, porque la Sección Primera de esta misma Sala ha interrogado en el auto de admisión del presente recurso sobre esa fuerza jurídica vinculante en una cuestión casacional objetiva".*

### **3.2. COMPROBACIÓN LIMITADA VERSUS COMPROBACIÓN INSPECTORA DE LA APLICACIÓN DE RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES**

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021 (rec. 3688/2019, y rec. 5270/2019,) han fallado que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración frente a las sentencias del TSJ de Castilla y León (sede en Valladolid) de 28 de septiembre de 2019 y 21 de febrero de 2019, respectivamente. Ambos casos se refieren a unas liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 de un Colegio Profesional, llevadas a cabo a través de un procedimiento de comprobación limitada.

Es de destacar que la Dependencia Regional de Gestión inició un procedimiento de comprobación limitada mediante un requerimiento en el que se hace constar que el procedimiento tiene por objeto la "aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas".

El obligado tributario era un Colegio Profesional, entidad parcialmente exenta del IS, y en el curso del procedimiento se discutía si determinados ingresos estaban o no exentos, por no formar parte del objeto propio del Colegio Profesional, alegando éste que todos sus ingresos estaban afectos a la actividad colegial. Por tanto, en el objeto del procedimiento y en la propia liquidación provisional estaba comprendida la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial de entidades parcialmente exentas, entendido como el cumplimiento de los requisitos para la exención de determinadas rentas.

Los Autos de admisión del TS de 21 de noviembre de 2019 y 14 de febrero de 2020 señalaron que la cuestión en la que se apreciaba la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente:

*"Determinar si, en interpretación del artículo 141.e) LGT, la diferencia de facultades entre la comprobación*

*que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica, únicamente, desde una vertiente puramente objetiva, en la naturaleza de los medios que para tal fin pueden utilizar uno u otro órgano, de modo que, sólo cuando el órgano gestor precise, para la regularización, utilizar alguno de los medios que le están vedados, existiría un vicio de incompetencia; o, por el contrario, hay una reserva legal específica para que sean los órganos de la inspección los únicos competentes para ejercer las funciones administrativas, dentro del procedimiento de inspección en que se inserta tal artículo, dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el caso, en virtud de una lex specialis de preferente aplicación sobre la regla común”*

Como norma jurídica infringida se considera el art. 141.e) de la LGT, que dispone que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de ciertas funciones administrativas dirigidas, entre otros aspectos, a: *“e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales”*.

En su Fundamento de Derecho tercero, estas Sentencias del Tribunal Supremo indican que el criterio interpretativo correcto es el que *“reconoce la existencia de una reserva legal de procedimiento, en el artículo 141.e) LGT, respecto del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, sin que esa previsión venga acompañada de excepción, salvedad o distinción alguna”*.

Y las Sentencias fijan la siguiente doctrina:

*“Cabe establecer, como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas –y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial–, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector.*

*A ello debe añadirse que, conforme a la muy reiterada doctrina de esta Sala Tercera, precisamente acuñada en relación con la aplicación indebida del procedimiento de comprobación limitada, la selección por la Administración, para el ejercicio de sus facultades, de un procedimiento distinto al legalmente debido, conduce a la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos –en este caso de liquidación– que les pongan fin, por razón de lo estatuido en el artículo 217.1.e) de la LGT, en relación con sus concordantes de la legislación administrativa general”*

De lo expuesto se deduce que, para que jueguen las limitaciones competenciales fijadas por las sentencias del Tribunal Supremo deben concurrir dos requisitos: a) un requisito subjetivo, que el obligado tributario esté acogido a un régimen tributario especial, y b) un requisito objetivo, que la comprobación se refiera al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales.

Esto es, la Sala deja patente que los órganos de gestión no pueden realizar actuaciones para comprobar la procedencia de la aplicación de un régimen especial a un obligado tributario por ser ello competencia exclusiva de la Inspección. Sin embargo, ello no impide que los órganos de gestión puedan realizar actuaciones de regularización sobre un obligado tributario sujeto a un régimen especial, cuando dichas actuaciones de regularización no tengan como posible efecto determinar la improcedente aplicación del régimen especial.

Así las cosas, en opinión fundada de la AEAT, compartida por el que suscribe, considerando un régimen fiscal especial como un conjunto sistematizado de normas, puede afirmarse que corresponde a la Inspección el conjunto de actuaciones que den respuesta a la cuestión de si procede o no la aplicación de dicho sistema en contraposición con el régimen general, mientras que corresponde a la Gestión Tributaria el conjunto de actuaciones que permitan responder a la cuestión de si las normas que conforman dicho sistema han sido aplicadas correctamente.

En definitiva, lo que sería exclusivo de la actuación inspectora sería la exclusión de la aplicación del régimen tributario especial por parte de la Administración por incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen; pero no para la comprobación y cuantificación de concretos ingresos, gastos, cuotas, etc., manteniéndose el régimen especial aplicado por el obligado tributario.

Lo que establecen esos fallos es que existe una reserva legal para la Inspección en relación con la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales. No afirman, pues, la competencia exclusiva de los órganos de Inspección para comprobar a las entidades sujetas a regímenes especiales, sino para comprobar la aplicación de los requisitos sustantivos previstos para ellos.

De esta forma, - a sensu contrario - cualquier control, verificación o comprobación de un obligado tributario acogido a un régimen tributario especial que no suponga la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales y, por lo tanto, no afectadas por lo dispuesto en el art. 141.e) LGT, podría ser realizada por los órganos y procedimientos de gestión, en uso de las concretas

facultades que tienen establecidas en función del procedimiento utilizado.

Por otro lado, hay que destacar que las citadas Sentencias del Tribunal Supremo precisan que su doctrina no se limita al régimen de entidades parcialmente exentas, sino que esta reserva legal afecta a los distintos regímenes tributarios especiales). En concreto, en su Fundamento de Derecho segundo la sentencia del TS 412/2021, de 23 de marzo, dice:

*“3. Hay que significar que la reserva legal que contiene la letra e) del artículo 141 transcrito, que resulta cuestionada en su alcance por la Administración recurrente, no se limita a la comprobación fiscal de los colegios profesionales, ni siquiera al más amplio elenco de las entidades parcialmente exentas que como tales, y con gran amplitud, enumera el artículo 9.3 del TRLIS –entre las cuales figura recogida ‘expressis verbis’ la referencia a tales colegios–, sino que alcanza a una realidad extraordinariamente más amplia y comprensiva, la de aplicación de los regímenes tributarios especiales que, a los efectos del impuesto sobre sociedades, son los que se enuncian en el Título VII del TRLIS, precisamente bajo la rúbrica de «regímenes tributarios especiales» (artículos 47 a 129 de la Ley, más de la mitad de su articulado)”.*

Las citadas sentencias del TS, que consideran un caso de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, se refieren al concepto de regímenes especiales contenida en el art. 42.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). De dicha norma se deduce que los regímenes tributarios especiales son aquellas regulaciones específicas establecidas por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

De todo lo anterior se desprende que serán regímenes tributarios especiales los que se contemplen expresamente como tales en la normativa propia de cada tributo (IS, también en el IRPF, IVA)

Cuando el objeto y alcance de la comprobación administrativa no se refiere a la procedencia o improcedencia de la aplicación del régimen tributario especial, sino al análisis de determinados ingresos, gastos, cuotas, deducciones, retenciones, pagos fraccionados, cumplimiento de obligaciones formales, etc., manteniendo la aplicación del régimen tributario especial, esas actuaciones podrían ser realizada por los órganos y procedimientos de gestión, en uso de las concretas facultades que tienen establecidas en función del procedimiento utilizado, al no encontrarse vedadas por lo dispuesto en el art. 141.e) LGT.

Así, por ejemplo, la comprobación de que un concreto gasto no es deducible (por no estar afecto a la actividad, por carecer de justificación documental, por corresponder

a otro ejercicio distinto, etc.) es una comprobación que en muchas ocasiones carece de especialidad respecto del régimen general del Impuesto correspondiente, y que, en cualquier caso, no afecta en nada a la aplicación del régimen especial. En ese caso, no se produce la pérdida del régimen especial y la aplicación de otro régimen distinto. La regularización del gasto no deducible no supone la comprobación de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial.

Por lo tanto, para que jueguen las limitaciones competenciales fijadas por el art. 141.e) LGT y las mencionadas sentencias del Tribunal Supremo entendemos que deben concurrir dos requisitos:

a) un requisito subjetivo, que el obligado tributario esté acogido a un régimen tributario especial, y

b) un requisito objetivo, que la comprobación se refiera al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales.

Lo anterior, que entendemos se ajusta a la interpretación gramatical del artículo 141.e) de la LGT efectuada por las Sentencias del TS de 23 de marzo de 2021, también se ajusta a una interpretación sistemática y teleológica de la norma.

La interpretación sistemática de los artículos 115, 117, 136.1 y 2, y 141.e) de la LGT permiten concluir que los órganos con competencia de gestión, tiene competencia para la comprobación de los regímenes especiales que no supongan comprobar la procedencia o improcedencia de la aplicación del régimen tributario especial, y se respeten las limitaciones de facultades del procedimiento correspondiente.

Desde el punto de vista finalista, una interpretación que pretendiera que toda actuación de la Administración tributaria con un obligado tributario acogido a un régimen tributario tuviera que producirse a través de un procedimiento inspector no se ajustaría a lo pretendido por el legislador y, además, resultaría ineficiente.

En definitiva, una correcta exégesis de las Sentencias del Alto Tribunal de 23 de marzo de 2021, que sería conveniente matizar en futuros pronunciamientos al respecto, es que corresponde en exclusiva al procedimiento inspector la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales, de las cuales se puede derivar la exclusión, pérdida o modificación del régimen aplicable. No obstante, las actuaciones que no supongan la comprobación de los requisitos para la aplicación del régimen especial, como pueden ser la comprobación de determinados ingresos, gastos, cuotas, deducciones, retenciones, pagos fraccionados, cumplimiento de obligaciones formales, etc., manteniendo la aplicación del régimen tributario especial, constituyen competencias compartidas entre las áreas de Gestión e Inspección, que pueden realizarse en

uso de las facultades fijadas en los procedimientos que correspondan.

Los acuerdos de inicio del procedimiento de comprobación limitada deben delimitar claramente su objeto, siendo especialmente cuidadosos en este aspecto para evitar equívocos. Por ello, sería aconsejable que las comprobaciones limitadas referidas a obligados tributarios sujetos a un régimen tributario especial, tras señalar el contenido positivo del alcance al que se limitan las actuaciones, señalaran también que *“El alcance de estas comprobaciones en ningún caso incluirán la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen tributario especial”*.

Desde otra perspectiva, entendemos que, en esas sentencias, el Alto Tribunal no está excluyendo en absoluto la posibilidad que tiene Gestión tributaria, con arreglo a la ley, de utilizar otros procedimientos para los que sí goza de reserva legal específica y cuyo ámbito de actuación y naturaleza, nada tienen que ver con un procedimiento inspector o con un procedimiento de comprobación limitada.

Nos estamos refiriendo en concreto a los procedimientos de gestión tributaria del artículo 123 LGT/2003, a los que habría que añadir, de acuerdo con el artículo 123.2, entre otros, las actuaciones de mantenimiento y control censal, (artículo 117.1.l y 144 a 152 del RGI) o el de control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones (artículo 117 e) LGT y 153 RGI), regulados en el Real Decreto 1065/2017, de Gestión e Inspección, procedimientos para los que los órganos gestores tienen atribuidas competencias normativas ex art. 117 LGT y 116 y siguientes RGAT, cuya finalidad resulta absolutamente ajena a la propia de un procedimiento de inspección o de comprobación limitada, de manera que al no ser situaciones comparables, quedarían extramuros de la reserva legal específica a favor del procedimiento de inspección prevista en el art. 141.e) LGT, gozando los órganos de gestión de una reserva específica en favor de esos otros procedimientos (artículo 117)

Especialmente, se incluiría entre ellos, el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones, reguladas en los artículos 120.3 y 126 a 129 del RGI.

Todos ellos se incardinan dentro del Capítulo III, Título III LGT/2003 bajo la rúbrica *“Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”*.

La idea argumental, por tanto, es que corresponde en exclusiva al procedimiento inspector siendo competencia de la Inspección, por tanto, la comprobación de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales de los que puede derivarse al exclusión, pérdida o modificación del régimen aplicable.

Por el contrario, las actuaciones que no supongan la comprobación de los requisitos para la aplicación de ese régimen especial, como pueden ser la comprobación de determinados ingresos, gastos, cuotas, deducciones, retenciones, cumplimiento de obligaciones formales, etc, manteniendo la aplicación del régimen tributario especial, constituyen competencias compartidas entre las áreas de gestión e inspección, que pueden realizarse en uso de las facultades fijadas en los procedimientos que correspondan.

En consecuencia, las actuaciones de mantenimiento y control censal, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y el del control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones quedan al margen de la limitación establecida por las STS de 23 de marzo de 2021 puesto que su ámbito de actuación y naturaleza nada tienen que ver con un procedimiento inspector o con un procedimiento de comprobación limitada.

### **3.3. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA**

El artículo 137 de la LGT/2003 se refiere a la iniciación del procedimiento de comprobación limitada, señalando, en síntesis, que se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente y que deberá notificarse dicho inicio a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Es importante resaltar que, a partir de ese momento, comienza a correr el plazo máximo de caducidad de seis meses del artículo 104 de la Ley, que es una de las formas de terminación del procedimiento (artículo 139 .1.b) LGT/2003).

La regulación contenida en los artículos 137 a 139 de la LGT/2003, complementada con la contenida en los artículos 163 a 165 del Reglamento de Gestión, suponen el establecimiento de un iter procedimental propio para la práctica de las actuaciones de comprobación limitada y que, no sólo desde un punto de vista formal (así se le califica en el art. 123.1.e de la Ley), sino también sustantivo, tiene la consideración de un procedimiento de gestión en el que, no obstante, con el alcance establecido en el artículo 136, se desarrollan actuaciones de comprobación limitada, tanto por los órganos de gestión como por los órganos inspectores que, no lo olvidemos, una vez más, en todo, deben tener presente el contenido de los artículos 136 a 140 de la Ley (art. 141.h) y documentar sus actuaciones en las comunicaciones y diligencias a que se refiere el artículo 99.7 y no en actas en sentido propio que, junto con las comunicaciones, diligencias e informes, constituyen la forma de documentar las actuaciones

inspectoras propiamente dichas en el seno de una comprobación global (art. 143 de la Ley).

Para comprender lo que significa la iniciación «de oficio» de este procedimiento, encuadrable, por tanto, en el artículo 118.c) de la Ley, hay que tener presente la finalidad perseguida por la Administración tributaria con la iniciación del mismo que no es otra que la de tratar de corregir, mediante una liquidación provisional, el proceder incorrecto del obligado tributario a través del examen de los datos consignados en su declaración o de los datos que obraren su poder que pongan de manifiesto la realización de un hecho imponible no declarado o distinto del declarado, fundamentalmente, por lo que, sin que el obligado lo solicite (en este sentido es, por tanto, indiferente, que haya mediado una previa autoliquidación con resultado a ingresar, pues el obligado no está solicitando a la Administración nada, ni tampoco si se trata de una autoliquidación con derecho a devolución, porque, si bien, en este caso, se pide la devolución del exceso pertinente, se pide precisamente eso, no la iniciación de un procedimiento de comprobación limitada) la Administración decide impulsar de oficio el procedimiento de comprobación poniendo en conocimiento del obligado el inicio de las actuaciones. No cabe, por tanto, el inicio rogado del procedimiento.

Con la necesidad de la «comunicación» al obligado de la naturaleza y alcance de las actuaciones a realizar, se equipara la garantía existente en el procedimiento inspector, recogida en el artículo 147.2 de la LGT/2003. Como señaló en su momento, PATÓN GARCÍA<sup>9</sup> — esta novedad tiene unas positivas repercusiones en orden a la determinación del momento exacto de inicio de las actuaciones y con ello, el comienzo del cómputo de la interrupción de la prescripción del derecho a comprobar la obligación tributaria así como el inicio del plazo de caducidad de seis meses del procedimiento previsto en el artículo 104 LGT, así como a la hora de aplicar la excepción prevista en el artículo 140.1 de la Ley, en lo relativo al alcance de las actuaciones.

En cuanto a la obligada expresión, en esa comunicación, del alcance de las actuaciones, con ella se está haciendo referencia a aquellos aspectos del hecho imponible consignados en la declaración del obligado o aquellos hechos imponibles puestos de manifiesto en los datos y documentos en poder de la Administración, que van a ser, en concreto, objeto de esa comprobación o, si se quiere, al concepto y período a que se refiere y a la discordancia observada. La Comisión en el Informe 2001 recomendó que su alcance quedase limitado a un período impositivo

o, en su caso, a los períodos de liquidación comprendidos en el año natural de un único tributo. La Ley nada dice sobre el particular por lo que, en principio, aunque pueda resultar contrario a la esencia de una comprobación "limitada", no existe limitación alguna a períodos impositivos o a períodos comprendidos en el año natural de un único tributo.

No obstante, seguimos pensando que el carácter limitado de la comprobación hace que el objeto comprobado sea también limitado y se refiera, normalmente, a una parte de la obligación principal del sujeto pasivo.

El apartado 2 del artículo 137 de la LGT/2003 añade que se informará también a los obligados tributarios de «sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones». La información sobre los derechos y obligaciones de los obligados tributarios en tales actuaciones acerca también un poco más a las mismas a las actuaciones puramente inquisitivas o comprobadoras propias de la inspección. En este sentido, de nuevo el artículo 147.2, citado, de la nueva Ley establece que, los obligados tributarios deberán ser informados al inicio de las actuaciones de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas.

En todo caso, no olvidemos que el artículo 99.1 de la Ley comienza indicando que, en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones en los términos previstos en los apartados siguientes.

Por último, el apartado 2 de este artículo 137 concluye diciendo que, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular directamente la propuesta de liquidación, al igual que ocurre en el procedimiento de verificación de datos (art. 132.1), el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación directa de dicha propuesta, asimilándose, como indica FERNÁNDEZ JUNQUERA<sup>10</sup>, a un procedimiento de verificación.

Pues bien, a la iniciación del procedimiento de comprobación limitada, más en concreto a la determinación del momento de inicio del mismo cuando existen actuaciones previas de obtención de información seguidas con el obligado tributario se refieren las Sentencias de 26 de febrero de 2019 c.1423/2017 y 27 de febrero de 2019(2) c.1444/2017 y 1415/2017 examinándose el alcance de los artículos 93 LGT/2003 y 30 RGI, para reconocer como posibilidad la existencia de requerimientos de información dirigidos al obligado tributario en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones que gozan de autonomía respecto de un procedimiento de aplicación de los tributos y, lo que es

<sup>9</sup> En su trabajo "Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada". Revista Española de Derecho Financiero. 127/2005. Civitas. Página 630.

<sup>10</sup> En la obra colectiva "La Nueva Ley General Tributaria". Director: Rafael Calvo Ortega E. Thomson Civitas 2004. Pág. 467

más importante, que dichos requerimientos quedan al margen del procedimiento de comprobación pues en ningún caso suponen el inicio de dicho procedimiento, siempre que esa posibilidad esté reconocida de forma autónoma en la normativa tributaria.

Este, en principio, era el caso, al tratarse de unas actuaciones previas de comprobación censal previstas en los artículos 144 y siguientes del RGI. Aunque, termina diciendo que cuestión distinta es la forma en que se puso término a dichas actuaciones y la incidencia que ello puede tener en las posteriores actuaciones de comprobación limitada con base en la información recabada en las de comprobación o verificación censal. Todo ello tiene su importancia a los efectos de apreciar o no la caducidad del procedimiento de comprobación.

Vamos a resaltar, los párrafos más significativos de esos fallos, en los que puede leerse:

*“De lo expuesto resulta sin dificultad que, en función de su objeto, cabe distinguir requerimientos individualizados de obtención de información que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido, de aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras.*

*Pues bien, aunque el precepto únicamente parece reconocer el carácter autónomo (es decir, fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos) del requerimiento individualizado dirigido a terceros, cabe entender que también los dirigidos al obligado tributario pueden realizarse fuera del procedimiento de comprobación o investigación pues, en ningún caso, suponen el inicio de dicho procedimiento.*

*Por tanto, en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos o formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado, distinción que, aparte de la relevancia que entraña por lo que se refiere al régimen de impugnación (constituir o no un acto de trámite), incide, directamente, sobre el plazo del que dispone la Administración para realizar una actuación con trascendencia tributaria y, en definitiva, para acotar el régimen jurídico de la caducidad.*

*(...)Este asunto revela que determinadas solicitudes de información sólo pueden tramitarse a través del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección pero no de forma autónoma cuando el derecho tributario no haya reconocido dicha posibilidad, doctrina que reiteramos ahora, si bien, en el caso que nos ocupa, el carácter autónomo y previo (al procedimiento de comprobación limitada) de las actuaciones de*

*comprobación censal -que son las que efectivamente se llevaron a cabo en el año 2010- encuentran un expreso reconocimiento en nuestro derecho tributario. Cuestión distinta es la forma en que se puso término a dichas actuaciones y la incidencia que ello puede tener en las posteriores actuaciones de comprobación limitada con base en la información recabada en las de comprobación o verificación censal*

*“(...) A los efectos de ubicar o calificar jurídicamente la actuación llevada a cabo por la Unidad de módulos de la Administración de Hacienda de Fuencarral, conviene apuntar que el artículo 93 de la LGT no contiene la regulación de un procedimiento tributario específico, sino que simplemente enuncia un deber genérico de colaboración e Información del contribuyente.*

*Ahora bien, las actuaciones llevadas a cabo en 2010 por la Unidad de módulos se enmarcaban en un procedimiento de gestión tributaria, eso sí, distinto -tanto desde el punto de vista teleológico como temporal- del procedimiento de comprobación limitada posterior. En efecto, el requerimiento dirigido a la recurrente en 2010 tenía por finalidad determinar ciertos aspectos de su actividad, relativos al ámbito censal, por lo que se trató de un requerimiento relacionado con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias de la persona requerida y que, por tanto, no podía suponer, - recordemos, en ningún caso, artículo 30.3 in fine RGAT- el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.*

*Las actuaciones de comprobación censal constituyen un procedimiento de gestión tributaria pues así lo reconoce explícitamente el capítulo II del título IV del RGAT, reconocimiento reglamentario, habilitado por el artículo 123.2 de la LGT. Más específicamente, se trataban de actuaciones y procedimientos de comprobación censal (arts. 144 a 147 del RGAT).*

*Por tanto, el acervo normativo aludido permitía a la Administración la obtención de una información con relevancia tributaria fuera del procedimiento de comprobación limitada, específicamente, a través de un procedimiento de gestión previo de control censal.*

*Sin embargo, **esta afirmación parte de una premisa ineludible: para que esa información previamente obtenida pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento ulterior, la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información lo que, como se verá a continuación, no ha acaecido en el presente caso.***

*“(...)”*

*Por tanto, ante la ausencia de una resolución expresa que instruya a la recurrente sobre las consecuencias de*

dicha comprobación así como sobre las posibilidades de su impugnación, hemos de concluir que el procedimiento de control censal no fue expresamente concluido, ni por un procedimiento de rectificación censal, como prevé el art. 144.3 del RGAT, ni desde luego por unas actuaciones de comprobación limitada iniciadas en el marco de la propia comprobación censal, lo que abre, en consecuencia, el análisis de la caducidad.

(...) En conclusión, si bien desde el punto de vista jurídico es posible separar y sustantivar como procedimiento las actuaciones de comprobación censal a los efectos de obtener información tributaria para hacerla valer en un procedimiento (en este caso, de comprobación limitada) a incoar con posterioridad, los hechos y circunstancias que concurren en el presente supuesto han frustrado dicha posibilidad básicamente, porque el procedimiento iniciado por la Administración en 2010 para llevar a cabo las actuaciones de comprobación censal (1) no concluyó con una resolución expresa con instrucción de recursos a la contribuyente, (2) tampoco fue declarada su caducidad y (3) porque, en todo caso, para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal dicho inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, circunstancia que no se produjo”.

Pues bien, como termina diciendo, “teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consiste en “determinar si, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan”, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que los artículos 93, apartados 1 y 2 de la LGT (RCL 2003, 2945) y el artículo 30, apartados 3 y 4 del RGAT (RCL 2007, 1658) con relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos de la falta de resolución expresa ( art. 104) en el ámbito de los procedimientos de comprobación limitada ( arts. 123 y 136 a 140 LGT), deben interpretarse de la siguiente manera:

“Las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria para que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento. La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo

máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones”.

Ello le sirve ya para estimar el recurso pues, a pesar de reconocer la autonomía de la obligación de recabar la información que permita posteriormente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, la no conclusión de las actuaciones de comprobación censal previas con una resolución expresa ni con una declaración de caducidad o con el inicio en plazo del procedimiento de comprobación limitada, priva de valor a la información obtenida lo que acarrea ya la anulación de la liquidación provisional dictada en el seno de ese procedimiento.

### 3.4. TRAMITACION DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

A la tramitación del procedimiento de comprobación limitada se refieren los artículos 138 de la LGT/2003 y 164 del Reglamento, cuyo apartado 1, objeto de interpretación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2021 c.3906/2019, permite que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones.

En el caso resuelto, de acuerdo con el artículo 164.1 del Reglamento, según el cual “con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario”, se amplió el alcance de las actuaciones mediante notificación de una nueva propuesta de liquidación y trámite de alegaciones dejando sin efecto la anterior.

Pues bien, el Tribunal, con estimación del recurso de casación, entiende, dando así seguridad jurídica al obligado tributario en cuanto al objeto de la comprobación, que no es posible la ampliación del alcance de las actuaciones a medida que avanza el procedimiento ya que:

“(…) es evidente que estamos ante un procedimiento de comprobación limitada que ha de tramitarse y resolverse con los límites establecidos en la normativa vigente, y la previsión de que la posible ampliación o modificación de su alcance se haga antes del trámite de alegaciones, hace que a partir de la propuesta de resolución, no pueda ya modificarse el mismo, sino que ha de resolverse dentro de sus límites, so pena de hacer ineficaz el precepto, todo ello sin perjuicio de que una vez terminado la Administración pudiera, de no haber prescrito, iniciar otras actuaciones de comprobación sobre hechos o elementos no incluidos

en la primera comprobación, como se deriva de la jurisprudencia antes analizada a efectos de la preclusión de la comprobación limitada, establecida en el artículo 140.1 de la ley General Tributaria, o que el procedimiento terminara con la apertura de otro distinto, como el de inspección.

La vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido”.

Por su parte, la Sentencia de 3 de mayo de mayo de 2022 c. 5101/2020, sobre la misma cuestión de interés casacional se centra también en el alcance del citado artículo 164.1 del Reglamento y en si es posible la ampliación del alcance de las actuaciones no antes sino simultáneamente con la propuesta de alegaciones o, para ser más precisos en este caso, antes de la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación.

En este fallo, la Sala comienza dudando seriamente de la habilitación del reglamento para la adopción de una ampliación no prevista en la ley (artículos 137 a 139 LGT/2003) para, acto seguido, dejar claro que lo previo no puede abarcar lo simultáneo pues ambas nociones no solo son distintas sino incompatibles, estando por tanto en el ámbito de la anulabilidad del artículo 48.1 y no del 2 de la Ley 39/2015.

Lo mejor será que reproduzcamos la argumentación esencial de la sentencia, que estima el recurso de casación, no compartiendo la interpretación de la Sala de instancia, por lo que sigue:

“(…) a) La expresión "con carácter previo" que contiene el artículo 164 no admite otra exégesis que la gramatical - artículos 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) y 12.2 de la LGT-, teniendo en cuenta que se trata de dar sentido, para garantizarlo, a un derecho subjetivo del obligado tributario reconocido en la Ley. Según el DRAE, "previo" es "anticipado, que va delante o que sucede primero". Previo y simultáneo son términos incompatibles entre sí, atendiendo, ahora, a la acepción semántica que emplea el precepto.

b) Además, es preciso afirmar que, a diferencia de lo que sostiene al efecto el Abogado del Estado en su escrito de oposición, la norma contenida en el artículo 164 RGAT

no cuenta con habilitación legal expresa ni tácita. En la regulación del procedimiento ( arts. 136 a 140 LGT) no se habla de ampliación del alcance, lo que resulta un silencio lógico, atendido que se trata de una modalidad simplificada de comprobación gestora que, en caso de que el objeto, o los medios de comprobación, deban ser extendidos, prevé específicamente, como modo de terminación, su conversión del procedimiento en el de inspección -"[...] c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada-".

c) Al margen de la habilitación o no del reglamento, que no nos ocupa directamente, la adopción de una ampliación, considerada como tal por la propia Administración, al mismo tiempo -no antes- y con ocasión de poner de manifiesto el expediente y de dar audiencia, en el mismo acto, sobre una propuesta de liquidación, no se limita a ser una mera irregularidad no invalidante, como sostiene la Sala de instancia y alega también el Abogado del Estado, porque la infracción del artículo 164 RGAT no supone un defecto formal o procedimental, no es un vicio de forma, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal, incluso del propio texto reglamentario que, al exigir el carácter previo, excluye cualquier ampliación que no lo fuera. Desde esta perspectiva, lo previo no puede abarcar lo simultáneo, pues ambas nociones no sólo son distintas, sino incompatibles. En otras palabras, estaríamos en el ámbito del artículo 48.1 de la Ley 29/2015 (RCL 2015, 1200), no en el del apartado 2:

Artículo 48. Anulabilidad.

1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados”.

Además, podemos aseverar que, aun aceptando dialécticamente que la infracción del artículo 64 RGAT, en cuanto a la exigencia de que la ampliación se produzca, antes, no al mismo tiempo, constituya un defecto formal, lo que negamos, la mera confusión procedimental provocada es per se una fuente directa e inmediata de indefensión, pues se prevé en unidad de acto, cronológica y lógicamente, dar audiencia para alegaciones -que implican, o incluyen, además, una propuesta de liquidación, esto es, ya la deuda tributaria cuantificada que se propone, lo que lleva consigo el final de las actuaciones -en el sentido de que ya se poseen los elementos indispensables para liquidar, dando contenido a lo que se propone-, al tiempo que, paradójicamente, se contradice

ese trámite fundamental y la audiencia conferida, desnaturalizándola y supeditándola a la posibilidad de práctica de nuevas actuaciones comprobadoras que, efectuadas o no, harían inútil, o perturbador, el hecho mismo de la ampliación y, por consecuencia, la efectividad y finalidad que garantizan las alegaciones. Dicho en otras palabras, es inútil y perturbador efectuar alegaciones sobre una propuesta de resolución que, en su propio texto, incorpora la posibilidad no meramente hipotética de ser alterada, modificada o ampliada, en virtud de la cláusula ampliatoria.

Además, el sentido de la norma reglamentaria es el de preservar el derecho subjetivo del expedientado a conocer, desde el primer momento, el alcance de las actuaciones de comprobación (art. 34.1.ñ) LGT). De ahí que no se prevea, en el texto de los artículos 136 a 140 LGT, ampliación alguna de las actuaciones, máxime en procedimientos de duración legal tasada, con efecto de caducidad (art. 104 LGT) -sobre la reducción, que también autoriza el 164 RGAT, nada habría que decir aquí-. No basta, contestando al Abogado del Estado, con que la ley no lo prohíba, pues las potestades de la Administración, cuanto más si producen limitaciones de derechos, han de preverse en la ley, si no de forma explícita, sí al menos clara y concluyente, lo que dista de concurrir en el caso que nos ocupa. Además, la ampliación es contradictoria con la naturaleza y fines de la comprobación limitada y, como hemos señalado, con la propia limitación temporal que la ley prevé para su desarrollo, resolución y notificación.

7) Tampoco estamos ante un plazo no esencial. De hecho, no estamos ante un plazo. El precepto no establece un plazo para ejercitar un derecho o ejercer una potestad administrativa, sino que indica que, de darse la ampliación del alcance, habrá de hacerse "[...]con carácter previo (a) [...]":

8) En conclusión de todo lo razonado hasta ahora:

a) El artículo 164 RGAT, al prever la ampliación del alcance de lo actuado, no cuenta con respaldo o habilitación legal formal. Antes bien, la regulación del procedimiento, y su interpretación finalista, parecen más bien no preverlo.

b) El alcance de las actuaciones no alude tanto al objeto sobre el que se proyecta la comprobación, sino más bien a los medios incluidos o excluidos. En este caso, la ampliación se decide con una frase extraordinariamente lacónica e inexpressiva, la de que es preciso comprobar la documentación aportada. Se trataría de la comprobación de la comprobación, por así decirlo. Siendo ello así, es preciso admitir que se desconoce, de la lectura del acto común y simultáneo de la puesta de manifiesto, otorgamiento de plazo para alegaciones y propuesta de liquidación, la razón para proponer, precisamente, una liquidación provisional y dar audiencia sobre ella al comprobado.

c) Hay, desde luego, una evidente falta de motivación, en la parte del acuerdo recurrido que dispone la ampliación, inconcreta en el objeto y medios y carente de explicaciones sobre la finalidad de la ampliación, al menos para deshacer la contradicción entre esa ampliación y la comunicación de una propuesta de liquidación final del procedimiento:

"[...]el alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos[...]".

Con esa fórmula tan evanescente y etérea, resulta dudoso que estemos ante una ampliación en sentido propio o estricto. No cambia el objeto, ni los medios de comprobación, sino que se pretende comprobar datos relacionados con el mismo objeto y medios ya en disposición del órgano gestor, como la posesión de las facturas o documentos que justifiquen los gastos recogidos y si estos cumplen con los requisitos formales exigidos, cumplimiento de los requisitos formales de las deducciones practicadas, verificar si las amortizaciones practicadas se corresponden con el ejercicio objeto de comprobación y la comprobación en general si se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 29 y 30 de la LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458).

d) No menos ambigua es la mención que, al efecto, consta en la resolución definitiva que, además, abre la vía de la sanción tributaria. El 28 de octubre de 2015, el comprobado recibió notificación de liquidación provisional y apertura de expediente sancionador. En el apartado "[...]actuaciones realizadas" se dice: "El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento", que es tanto como no decir nada y, desde luego, como no aludir en modo alguno a la ampliación. Pese a ello, la liquidación final casi multiplica por cuatro el importe de la propuesta inicial, sin el menor atisbo de explicación sobre la incidencia de esa supuesta y fantasmagórica ampliación en el resultado final. En tales circunstancias, negar que se ha padecido indefensión es difícil de compartir, aun admitiendo el carácter formal del vicio en que se incurre.

e) En suma, el hecho de que esa ampliación anunciada y acordada por la Administración, con amparo formal en el artículo 164.1 RGAT, no responda a las características o notas de una ampliación en sentido propio, o que no consten en el acto final, de liquidación y apertura de procedimiento sancionador, con identificación singular y

*precisa, las diligencias concretas y singulares practicadas como consecuencia de la ampliación, con indicación de su afectación, incluso numérica, en el acto final, por diferencia con la propuesta de liquidación provisional, no afectan a la nulidad del expresado acto, al basarse en una infracción que contradice de modo frontal el tenor literal del artículo 164.1 RGAT, dejando sin examinar, por innecesaria para la decisión de esta casación, la cuestión atinente a la observancia por dicho precepto reglamentario de fuentes normativas superiores”.*

*Lo expuesto, le sirve ya para sentar como doctrina que: “En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT (RCL 2003, 2945) , y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación”.*

### **3.5.- TERMINACION DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA**

El artículo 139 de la LGT/2003, complementado por el artículo 165 de RGI/2007, se refiere a la terminación del procedimiento de comprobación limitada. Más en concreto el apartado 1 del artículo 136 detalla las concretas formas de terminación del mismo que, en pocas palabras, serían la resolución expresa de la Administración, con el contenido detallado en el apartado 2, la caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses del artículo 104, y el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 136.1.c).

Esta última forma de terminación del artículo 136.1.c) LGT/2003, exige que se dicte una resolución expresa acordando que el procedimiento de comprobación limitada concluye de esta forma, resolución que el obligado tributario podrá recurrir si entiende que la discrepancia se debería resolver en el seno de este procedimiento o porque entienda que el procedimiento adolece de algún defecto formal o que concurre algún motivo sustantivo que haría improcedente la iniciación del procedimiento inspector como una posible prescripción de la deuda.

La Asociación Española de Asesores Fiscales<sup>11</sup> señala que, en este caso, el procedimiento de comprobación limitada pierde su carácter autónomo para convertirse en un trámite del procedimiento inspector que, en principio, como se deduce del precepto, debe tener un objeto más amplio, aunque, añaden, dado que la inspección puede también desarrollar este procedimiento (art. 141 h), cabría preguntarse si pondría término al procedimiento de comprobación de los órganos de gestión el inicio de este mismo procedimiento con el mismo ámbito de actuación por los órganos de inspección.

PATÓN GARCÍA<sup>12</sup> señala respecto a esta forma de terminación, que, la imposibilidad material de continuación del procedimiento vendrá dada en la práctica totalidad de los supuestos por el descubrimiento de elementos de la obligación tributaria que hagan necesaria la puesta en práctica de facultades que el órgano gestor no pueda ejercitar, lo que obligará al traslado del expediente a sede inspectora.

Pues bien, a la dos últimas formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada del artículo 139.1.b) y c) LGT/2003, ha tenido oportunidad de referirse la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2021 c. 1648/2020, en un supuesto en el que, transcurrió el plazo de seis meses de caducidad del procedimiento de comprobación limitada sin dictarse resolución expresa que así lo constatase, notificada al obligado, y directamente se declaró terminado el procedimiento de comprobación limitada por el inicio del procedimiento inspector. El obligado tributario solicitó la caducidad, una vez iniciado el procedimiento inspector, siendo denegada la misma por la Administración tributaria

Las cuestiones de interés casacional consistían en

*“Determinar, a los efectos de su impugnabilidad en vía económico-administrativa, la calificación jurídica del acto administrativo que deniega la solicitud de declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria, específicamente, si es un acto de trámite o, por el contrario, comporta la denegación de un derecho del contribuyente.*

*Determinar si, transcurrido el plazo máximo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa, la Administración tributaria está obligada a comunicar formalmente la caducidad del procedimiento cuando el interesado lo solicite expresamente y si el inicio de otro nuevo procedimiento o la ampliación del que ya estuviera iniciado -resultando incluido en ambos supuestos el objeto del procedimiento caducado-, le exime de tal deber”.*

<sup>11</sup> En su obra “La Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios”. Coordinadores: Alfonso Mantero Sáenz y Enrique Giménez-Reyna Rodríguez. Pág. 630

<sup>12</sup> Op. Cit. Página 635

Pues bien, el parecer de la Sala se plasma en lo que sigue:

*“En definitiva, la parte recurrente no sufrió indefensión alguna, pudo y, en su caso, debió reaccionar contra el acto de terminación del procedimiento de comprobación por inicio del de inspección por los cauces dispuestos al efecto, solicitando, en su caso, que se declarara por el órgano económico administrativo la improcedencia de la declaración de terminación por dicha causa, en tanto que lo procedente, según afirma, era la caducidad y exigir las consecuencias derivadas de una declaración como la solicitada, traducida de forma inmediata en la nulidad de la terminación por inicio de procedimiento inspector por ser procedente la caducidad. En lugar de someterse al cauce natural y legalmente dispuesto al efecto, durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicita la declaración de caducidad, cuyos efectos en el contexto del caso y aplicación del art. 139.1.b), es la declaración de terminación del procedimiento por caducidad, terminación que ya se había declarado por aplicación del art. 139.1.c), por lo que resultaba correcta la comunicación cursada por la Administración, no susceptible de reclamación económico administrativa; la indefensión que proclama la parte recurrente, en todo caso, de concurrir, sólo le es imputable a la misma, que pretende obviar lo dispuesto para los supuestos de terminación del procedimiento de comprobación limitada en el art. 139.1 de la LGT, y la aplicación del régimen general de la caducidad sin reparar que en este caso se contempla como forma de terminar un procedimiento que ya había sido declarado terminado por inicio del de inspección.*

*La respuesta a las cuestiones de interés casacional objetivo, necesariamente debe de realizarse en el contexto que se ha descrito, no en abstracto, en tal sentido ha de afirmarse que declarada la terminación de un procedimiento de comprobación limitada por inicio del procedimiento de inspector, art. 139.1.c) de la LGT, la solicitud de declaración de caducidad, art. 139.1.b), realizada por el interesado en el curso del procedimiento inspector, que es contestada por la Administración trasladándole que se había declarado ya terminado el procedimiento de comprobación por inicio del procedimiento de inspección, dicha comunicación no es impugnante ante los órganos económicos administrativos, sin que la inadmisibilidad acordada suponga la denegación de derecho al contribuyente. Conforme a lo establecido en el art. 139.1 de la LGT, transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada sin haber recaído resolución expresa, la terminación del procedimiento por imperativo legal lo es por caducidad, debiendo la Administración tributaria comunicar de oficio o a petición de parte formalmente la caducidad y terminación del procedimiento, sin que pueda soslayarse*

*esté deber a voluntad de la Administración declarando terminado el procedimiento por inicio del procedimiento inspector; ahora bien, en el caso que nos ocupa se ha producido un acto declarando terminado el procedimiento por inicio del procedimiento de inspección, dictado este acto antes de la referida solicitud de declaración formal de caducidad, de entender la parte recurrente que se había producido la caducidad, debió de recurrir dicho acto declarando la terminación del procedimiento por los cauces dispuestos al efecto, art. 227.1.b), en tanto que se ponía término al procedimiento de comprobación limitada, por lo que a la solicitud de declaración de caducidad del procedimiento realizada por la interesada ya dictado el acto de terminación por aplicación del art. 139.1.c), desarrollándose el procedimiento de inspección, la Administración actuó correctamente comunicándole la existencia de dicho acto, sin que dicha comunicación sea susceptible de reclamación económico administrativa.*

*Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación”.*

*Poco más podemos añadir, salvo resaltar, en primer término, que, en los casos de caducidad, debe constatarse expresamente, como hemos dicho, esa circunstancia con una resolución expresa en tal sentido notificada al interesado. En segundo lugar, si esa declaración no existe y se termina el procedimiento con el inicio del procedimiento inspector antes de la solicitud formal de caducidad formulada por el obligado, de entender el mismo que se ha producido dicha caducidad, lo que debe hacer es recurrir ya ese acto formal de inicio del procedimiento inspector, en tanto en cuanto pone fin al procedimiento de comprobación limitada. Si se realiza esa solicitud, como aquí, una dictado el acto de terminación del artículo 139.1.c) y desarrollándose ya dicho procedimiento, esa comunicación no es susceptible ya de reclamación económico administrativa.*

### **3.6.- EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA**

La doctrina jurisprudencial de mayor importancia ha girado acerca de los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, el llamado efecto preclusivo al que se refiere el artículo 140.1 de la LGT/2003, según el cual:

*“Dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias*

*que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.*

Del tema tuvo ya oportunidad de ocuparse el Alto Tribunal en diversas sentencias anteriores a la entrada en vigor del nuevo recurso de casación y en todas ellas se pone de manifiesto una interpretación muy restrictiva en cuanto a la posibilidad de que la Administración tributaria pueda – vía inspección – efectuar una nueva regularización tributaria en relación con el objeto comprobado en un procedimiento de comprobación limitada. Las sentencias dictadas ya vigente ese recurso han venido a ratificar esa línea dejando, como vamos a ver, muy poco margen a la realización de actuaciones de inspección aunque la primera comprobación limitada se haya centrado exclusivamente en aspectos formales.

Contrasta esta línea interpretativa con la plasmada en la Sentencia de 28 de noviembre de 2013 c. 6323/2011, donde se reconoce que la primera actuación fue de carácter formal y no supuso una actuación administrativa de carácter definitivo pues no constituyó una completa actuación investigadora de la actividad desarrollada por el obligado tributario, ya que no se comprobó la totalidad de los elementos determinantes de la obligación tributaria. Es posteriormente, cuando la Inspección culmina con el mismo obligado tributario actuaciones inspectoras de carácter general referidas a IVA e IRPF de los referidos ejercicios, cuando puede comprobar sobre la realidad jurídica tributaria del régimen de determinación del rendimiento neto de la actividad económica

Y añade que:

*“Es decir, estamos, en la primera liquidación, en presencia de una liquidación provisional del artículo 123 anteriormente citado de la Ley 230/1963 y del artículo 136 de la Ley 58/2003 actualmente en vigor y, en la segunda, frente a una liquidación definitiva del artículo 120 de la Ley 230/1963, y 101.3 de la Ley 58/2003.*

*Este Tribunal Supremo ya partía en sentencias de 23 de abril y 14 de mayo de 1997 de la fundamental distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas; las primeras pueden ser modificadas en el ámbito del procedimiento de gestión mediante la actividad administrativa de investigación y comprobación y -añade el alto Tribunal- nacen "sin vocación de permanencia y pueden ser rectificadas (estando, incluso, llamadas a ello, por las definitivas)"; estas liquidaciones "no producen una vinculación firme ni para el obligado tributario ni para la Administración, que puede, por tanto, rectificarlas sin limitación alguna (y sin que ello implique una verdadera e irregular auto-revocación de un acto administrativo anterior). En cambio, las liquidaciones definitivas son inmodificables en el transcurso del procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del Impuesto, cerrando y*

*finiquitando aquél, de modo que devienen inmodificables si no se acude a los procedimientos especiales de revisión de oficio o a su impugnación por el particular interesado o por la previa Administración previa su declaración de lesividad”.*

*Por tanto en el presente caso la existencia de una liquidación provisional anterior no impide, posteriormente, modificar la liquidación provisional mediante la comprobación de la situación realizada por los órganos de Inspección, sin que ello implique ni reformatio in peius, ni conculcación de los actos propios. La Inspección practica la correspondiente liquidación de la que se deriva una cuota tributaria final una vez deducida lo ya ingresado por el interesado.*

*En definitiva, como concluye la sentencia recurrida, en el procedimiento de comprobación en ningún momento se realizaron actuaciones tendentes a verificar la calificación del traspaso de bienes por el contribuyente a su patrimonio personal como consecuencia del cese en su actividad económica, ni la valoración de los mismos, por lo que no había ningún obstáculo para que, respecto a dicho objeto, se iniciaran posteriormente las actuaciones de inspección que han dado lugar a la liquidación definitiva impugnada”.*

Esa línea comienza, no obstante, a cuestionarse en fallos posteriores.

En este sentido, nos hacemos eco, en primer término, de la Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

*“La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.*

*La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [ artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [ artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria ( artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto,*

o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes ( artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada ( artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación ( artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos

proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel ( artículo 9.3 ) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.g.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [ sentencias de 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3210) (casación 5631/08, FJ 3 °) y 10 de diciembre de 2012 (RJ 2013, 740) (casación 1915/11, FJ 3°)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de

noviembre de 2013 (casación 6329/11, FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada".

Esta nueva línea doctrinal se vio ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 96/2014), que sostiene:

*"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria, cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.*

*(...) En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)*

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional.

Declara, por último, la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) que el Tribunal Supremo en la interpretación del citado art. 140.1, sostiene que *"para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.*

*Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por*

*adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones: Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión..."*

*En definitiva, se "veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional".*

Esa indudable línea restrictiva se ha visto confirmada con el nuevo recurso de casación, con las Sentencias de 27 de julio de 2020 c.1216/2018, 16 de octubre de 2020 c. 3895/2020 y 26 de noviembre de 2020 c.1072/2019. Más recientemente todavía en la de 4 de marzo de 2021 c.3906/2019, que recapitula todas las anteriores.

Según la última de esas sentencias, que recoge lo manifestado previamente en la de 16 de octubre:

*"(...) 3.1. Lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurre en el caso examinado, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución», siendo así que este concepto de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, tal y como se ha expuesto, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto*

impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

3.2. Este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que recoge este artículo 140 LGT, siendo las únicas excepciones las que el propio precepto incluye, a saber, «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».

(...)

3.4. Es más, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación meramente formal, como aduce el abogado del Estado, solicitando a la obligada, al amparo del artículo 136.1.c) LGT que le permite la realización de una actuación consistente en el "examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

3.5. Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

3.6. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada,

ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

3.7. Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada".

Esa interpretación tan restrictiva está vedando en la práctica la utilización del procedimiento de comprobación limitada haciendo muy difícil su inicio por parte de la Administración tributaria en los casos muy frecuentes de comprobación de aspectos formales necesarios, por ejemplo, para dar una salida mínimamente fundada y en el breve plazo de seis meses, por ejemplo, a las miles de solicitudes de devolución del IVA, dejando para más adelante, una posible comprobación inspectora de los aspectos sustantivos de las operaciones que dan lugar a esa devolución, lo cual es muy visible cuando la actuación realizada es la prevista en el artículo 136.2.c) LGT/2003 (examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria), o dicho de otro modo, el simple contraste de los datos que figuraban en los Libros Registros del IVA, y de Facturas expedidas y remitidas con los datos que figuraban en las autoliquidaciones del IVA presentadas así como la corrección formal de las facturas.

No olvidemos que, según el informe al anteproyecto de LGT de la Comisión constituida al efecto, el objeto de este procedimiento es «verificar la coincidencia de los datos declarados con aquellos de que dispone la Administración y los que constan en los documentos, registros y sus justificantes que en este procedimiento se puedan obtener, así como el cumplimiento de requisitos formales (...)»

En estos casos, lo normal es que en ese procedimiento de comprobación limitada no se recabe del obligado la presentación de documentos o pruebas concretas de

alguna de las operaciones que pudieran estar sujetas al Impuesto o relacionados con la posible compensación de cuotas del periodo.

Es decir que, a diferencia de los casos resueltos por las sentencias citadas, la Administración tributaria no dispone en el primer procedimiento de comprobación de documentación alguna sustantiva relacionada con las cuestiones objeto de regularización posterior en un procedimiento inspector.

La primera comprobación limitada se refiere, por tanto, solo a cuestiones formales, por lo que en la misma no es posible examinar documentos y pruebas referentes a otros elementos de la obligación tributaria que exceden de dicho alcance formal, referidos ya a aspectos materiales del impuesto, que se concretaron, en un caso similar a este, en el que también se negó la posibilidad de acudir al postrero procedimiento inspector, en dos ajustes en el IVA (tributación de una operación de renuncia de derechos de opción de compra y prestación de unos servicios de asesoramiento, y comprobación de la compensación de cuotas del periodo anterior, por ejemplo), comprobados y regularizados posteriormente en dicho procedimiento de inspección.

En este sentido, la referencia que se hace en el artículo 140.1 LGT/2003 al descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución debe, en opinión fundada de la AEAT, que también compartimos, ponerse en relación con el alcance de la comprobación limitada previa, aquí meramente formal, y no con el concepto impositivo y periodo, si no queremos que el procedimiento en cuestión carezca de sentido.

Resulta perfectamente posible iniciar – como aquí – un procedimiento de inspección para comprobar ya aspectos materiales, no formales, como los que fueron objeto en su globalidad, sin mayor especificación, en el procedimiento de comprobación limitada. El efecto preclusivo del precepto, en este caso, se limita a los aspectos formales, no siendo posible ya, a no ser que se descubran nuevos hechos o circunstancias derivados de actuaciones distintas, regularizar posibles incorrecciones formales en la transcripción de las operaciones de los libros a la autoliquidación ni defectos formales en las facturas, que fue lo único que fue objeto de comprobación global en ese procedimiento previo. No hay duda alguna, sobre esa base, de que, en un procedimiento inspector posterior, pueden regularizarse aspectos materiales relacionados con ciertas operaciones haciendo los correspondientes ajustes.

La clave para la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020 c. 1072/2019, estaría en que la Sala entiende que las actuaciones posteriores realizada en el segundo procedimiento de comprobación limitada no

son distintas de las realizadas en el primer procedimiento, referidas al mismo concepto impositivo y periodo y a la deducción por cuotas del IVA soportadas, que la documentación que se le solicitó en el segundo pudo haberse solicitado en el primero y, por último que si la Administración se “autolimitó” en el primer procedimiento a la realización de una actuación meramente formal. Ello no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

Sobre esa base, no es posible – dice la Sala – que, contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su “albur” a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero.

El planteamiento de la Sala, en relación especialmente, como hemos dicho, con la actuación puramente formal del artículo 136.2.c) LGT/2003, relativa a la constatación formal y general para los periodos de que se trate, de que los datos que figuran en los libros registros coinciden con los datos que figuran en las autoliquidaciones, a los efectos, en este caso, de acordar una devolución general y periódica del IVA en los plazos previstos, impediría cualquier actuación de regularización posterior en otro procedimiento de comprobación limitada o inspección de cualquier operación sustantiva o material que da soporte a los datos de los libros y de las autoliquidaciones. Bastaría, según la Sala, que la Administración contara en sus archivos (no sería el caso) o pudiera haber contado con la documentación precisa para regularizar la situación tributaria, de haberla requerido al obligado, para que ya fuera inviable iniciar un nuevo procedimiento. Lamentamos discrepar de esta afirmación.

La documentación que se pidió en el primer procedimiento fueron únicamente los libros registros del obligado para realizar el contraste de los datos que figuraban en el mismo con los reflejados en sus autoliquidaciones, actuación prevista en el artículo 136.2.c) LGT/2003. Nada más.

Es legalmente posible, por tanto, iniciar un nuevo procedimiento de comprobación e inspección (en el

primer caso, dentro de los límites del procedimiento- no es posible el examen de la contabilidad) para comprobar ya, sobre la base de la documentación singular y distinta, en efecto, de la antes requerida (los libros), las concretas operaciones sujetas al IVA y practicar los ajustes oportunos.

Volvemos a insistir en que la novedad de los datos y pruebas a que se refiere el artículo 140.1 LGT/2003 se debe poner en relación con las actuaciones especificadas en el primer procedimiento de comprobación limitada. Por ello, si el alcance del procedimiento de comprobación limitada previo se refería a un simple contraste de que los datos que figuraban en los libros registros del IVA coincidían con los que figuraban en las autoliquidaciones presentadas, cualquier otra cuestión distinta de la realizada y especificada se trataría de un hecho nuevo o circunstancia distinta que puede ser objeto de una actuación distinta y posterior.

La interpretación que hace la sentencia vendría a suponer que la Administración se puede saltar la limitación establecida en el alcance de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada, procediendo a comprobar cualquier elemento del impuesto y ejercicio citado. Asimismo, esa interpretación supondría en la práctica que las actuaciones de comprobación limitada tendrían siempre un alcance casi general y sus liquidaciones sería cuasi-definitivas. Con esa interpretación sería de hecho innecesario que la comunicación de inicio estableciera el concreto alcance de las actuaciones, como requiere la norma. Esto no es lo que establece la normativa vigente ni la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La interpretación efectuada afectaría, según fundado parecer de la AEAT, al diseño del sistema de control de los tributos que se fundamenta en actuaciones masivas, simples y rápidas sobre elementos concretos de una obligación tributaria efectuada por los órganos de Gestión a través del procedimiento de comprobación limitada que, en su caso, pueden ser seguidas por comprobaciones más generales, complejas e individualizadas sobre algunos contribuyentes en los que posteriormente se compruebe la existencia de riesgos fiscales en el seno ya de un procedimiento de inspección.

Una vez repartida esta Ponencia entre los miembros integrantes de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la misma he tenido conocimiento de la presentación por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos- En Común Podem- Galicia en Común, de dos enmiendas, la 6 y la 7, al Proyecto de ley por el que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la

cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad ( Boletín Oficial de las Cortes Generales – Congreso de los Diputados – de 13 de marzo de 2023)

Las citadas enmiendas proponen una modificación de los apartados 2 y 4 del artículo 136 y del apartado 2 del artículo 138, afectando esencialmente al examen de la contabilidad en el seno de este procedimiento de comprobación limitada.

Con todas las reservas derivadas del hecho de ser de momento meras enmiendas y sin mayor comentario, pasamos a reproducir el texto propuesto y la justificación de las respectivas enmiendas.

## ENMIENDA NÚM. 6

Grupo Parlamentario Socialista Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Común Podem- Galicia en Común

De modificación.

Precepto que se modifica:

Artículo único

Texto que se propone:

Se añade un nuevo apartado

«XX. Se modifican los apartados 2 y 4 del artículo 136, que quedan redactados de la siguiente forma:

"2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

El examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten información y documentación justificativa con el objeto

de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento."

"4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan, según la normativa aduanera o para el examen de la contabilidad, o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."»

## JUSTIFICACIÓN

El desarrollo socioeconómico experimentado por este país desde la aprobación, hace ya casi veinte años, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aconseja una evolución de las posibilidades de realizar controles tributarios de manera ágil y eficaz en relación con situaciones de cierto grado de complejidad.

Estas circunstancias pueden estar dando lugar a un menor grado de control de facto de unos sectores o conjuntos de obligados tributarios en relación con la media de los contribuyentes, lo que constituiría una discriminación desde el punto de vista de la justicia tributaria.

Con estas finalidades, se modifica la regulación del procedimiento de comprobación limitada, de forma que, manteniéndose la limitación de las facultades de la Administración en el ámbito de la gestión tributaria, se contempla un incremento de las mismas.

## ENMIENDA NÚM. 7

Grupo Parlamentario Socialista Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común

De modificación.

Precepto que se modifica:

Artículo único

Texto que se propone:

Se añade un nuevo apartado.

«XX. Se modifica el apartado 2 del artículo 138, que queda redactado de la siguiente forma:

"2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

La contabilidad deberá ser examinada en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Administración tributaria podrá analizar en sus oficinas las copias de la contabilidad en cualquier soporte."»

## JUSTIFICACIÓN

En consonancia con la modificación del artículo 136 de la Ley 58/2007, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, que se incluye en otra enmienda, se ha de modificar el artículo 138 de la LGT para que el examen de la contabilidad se realice en el lugar adecuado según la normativa.

### Intereses Compensatorios y Devoluciones tributarias ordenadas por decisión judicial

**Antonio Martínez Lafuente**

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

#### I. PLANTEAMIENTO

1.- La formación de Jurisprudencia es el objeto del Recurso de Casación contemplado en el art. 88 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa<sup>1</sup> al existir interés casacional objetivo dirigido a tal finalidad; <sup>2</sup>por ello y tras una decisión del Tribunal Supremo pronunciándose en los términos previstos no es habitual que al poco tiempo se cambie el criterio y se emita una decisión en sentido contrario a la previamente establecida; cuando ello afecta a un “gran número de situaciones”, es cuando se constata la existencia de motivos más que suficientes para dar cuenta de ello, siguiendo la estela de varios pareceres ya emitidos sobre el particular.

El anterior criterio quedó plasmado en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de Diciembre de 2020, en la que se expuso:

“Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre

la Renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente». La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

El nuevo criterio se refleja en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de Enero de 2023, según la cual:

“Los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos al Impuesto sobre la Renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, interpretado a sensu contrario».

Este último fue seguido de dos Votos particulares en los que ampliamente se razona sobre la improcedencia de cambiar el criterio, y más cuando entre una y otra

<sup>1</sup> Me remito a lo expuesto en los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la redacción proveniente de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de Julio.

<sup>2</sup> El art. 88 (3) de la Ley de la Jurisdicción presume interés casacional objetivo en los siguientes casos. a) cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en la que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia y b) cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea”.

Sentencia la composición de la Sala fue muy distinta<sup>3</sup>; en el Voto particular del Magistrado Montero Fernández se expone:

“Los cambios de criterio constituyen una realidad que produce una merma en la función principal del Tribunal Supremo de aportar seguridad, unificar criterios y depurar el Ordenamiento Jurídico, más en un campo, como el tributario, en el que el principio de seguridad jurídica resulta esencial.

A este inusual fenómeno contribuye especialmente el diseño del nuevo recurso de casación que hace que, además de la natural renovación de las Secciones, por cambios internos en su composición o por jubilación u otras circunstancias que se dan cotidianamente, cada año pasen uno o dos Magistrados destinados en las Secciones de enjuiciamiento a la Sección de admisión y de esta a aquellas, lo que da lugar a que la composición de las Secciones sentenciadoras sea eventual y cambiante. Dado el número de sus componentes -más en la actualidad cuando la actividad del Tribunal Supremo y con ello todo lo que representa, o debería representar, en el Estado de Derecho, se resiente hasta extremos intolerables, por la imposibilidad legal de reponer las bajas producidas mediante nuevos nombramientos-, en asuntos en los que el criterio está dividido, la doctrina jurisprudencial, con todo lo que ello implica, puede quedar sometida al vaivén de la composición de la Sección. El cambio de criterio resulta absolutamente legítimo, aunque, a veces, por las razones apuntadas, resulte indeseable.”

## II. LA CUESTIÓN DE FONDO: EL CONCEPTO DE RENTA

2.- Como ha quedado expuesto la discrepancia se suscita en relación con el abono de intereses de demora<sup>4</sup> ligados a una devolución de ingresos indebidos procedente de Sentencia judicial estimatoria de las pretensiones del recurrente y anulatoria de la liquidación practicada.

3 La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Diciembre de 2020, fué objeto de la decisión de ocho Magistrados, siendo uno sólo el discrepante que curiosamente fue el Ponente de la Sentencia de 12 de Enero de 2023, aprobada por una exigua mayoría de tres votos contra dos; en el voto Particular del Magistrado Sr. Navarro Sanchís, se expuso: “En realidad, la referencia a que no fue unánime el criterio no la deja “per se” en disposición de ser modificada por otra que, si cabe la expresión, es menos unánime aún. Si atendiéramos a un mero cómputo cuantitativo, nos arrojaría el resultado -que, sabemos y reconocemos, no cuenta para dar valor o fuerza preferente a una Sentencia sobre otra- de que no cabe revisar el criterio de forma tan precaria. Lo que no es posible compartir es que el giro copernicano de la Sentencia obedezca a un nuevo examen de la problemática, como se indica, si se tiene en cuenta que ninguno de los Magistrados que contribuyó con su voto a formar la mayoría -o la minoría- en la Sentencia de 3 de Diciembre de 2020 ha cambiado de parecer, de opinión o de voto. El giro radical no obedece a un nuevo enfoque, sino a una nueva composición del colegio decisor, más proclive, en este asunto, a la postura de la Administración, que en este recurso es recurrida, siendo así que en el de referencia, que ahora decae, era recurrente.”

El punto de partida parecía indiscutible, a saber que no constituye renta en el sentido del artículo segundo<sup>5</sup> de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, el abono de intereses de demora en las devoluciones de ingresos indebidos en el supuesto ya mencionado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Diciembre de 2020, cuya fundamentación ya ha sido citada argumentó:

“En todo caso, como ya se ha dicho, en nuestro Ordenamiento Tributario, no cabe reconocer, como hacen definitiva el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, una exención tributaria no prevista en la ley. Por estas razones, los distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la Sentencia de 28 de Mayo de 2018, Rec. 649/2016 y también el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la Sentencia de 14 de Abril de 2019, Rec. 129/2017 y el propio Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencias anteriores a ésta, como la de 29 de Marzo de 2018, rec.845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Sin embargo la cuestión no es si estamos ante un supuesto de exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este sentido hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la Ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el

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

5 A cuyo tenor: “Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos<sup>6</sup>. Si como admite la recurrente siguiendo la Jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente."

3.- Este planteamiento que se considera ajustado a Derecho, se reitera con apoyo de la siguiente argumentación:

Aun partiendo de la base de que la idea de ingresos indebidos ha de entenderse rectamente -interpretando lo que han querido decir los recurrentes- en un sentido amplio, comprensivo de todos los casos en que procede, por anulación judicial, restablecer al interesado en su patrimonio preexistente el acto contrario a derecho, lo que realmente importa es que estamos ante la recuperación -como equivalente a restitución, reintegro o regreso al patrimonio- de algo de que precedentemente disfrutaba y de lo que fue privado coactivamente aquél en virtud de los actos que la Audiencia Nacional declaró nulos en la Sentencia de su Sección Cuarta de 25 de Junio de 2008, en el recurso nº 376/2007.

Ello significa, de un lado, que no ha habido una alteración o variación en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Aparentemente, si no se profundiza en la entraña del precepto, ello sería así, pero si se tiene en cuenta la razón determinante de esa forzosa variación y la no menos involuntaria alteración en la composición, nos apercebiríamos, como por lo demás parece notar el propio auto de admisión, de que tales hechos jurídicos tienen su causa, no sólo fuera de la órbita de la voluntad del contribuyente, sino que están al margen de toda idea de enriquecimiento<sup>7</sup>, de aumento de valor en el patrimonio, que justifique su gravamen, pues lo que hace el Ordenamiento Jurídico es, por virtud de norma legal, no solo ordenar el ajuste o restablecimiento para dejar indemne al aquél de la conducta de la Administración fuera de la ley, sino establecer, la propia ley, el "quántum" indisponible de esa indemnización.

Así se deduce, con toda claridad, del contenido de los artículos 31.2, 65, 71.2, 106 y 108 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Sin ánimo de profundizar en su contenido, es lo cierto que la deuda de intereses de

demora derivados del completo restablecimiento de una situación jurídica individualizada, en la Sentencia, fruto del éxito procesal de la acción de nulidad ejercitada, participa ontológicamente de la misma sustancia, naturaleza y fines del principio de responsabilidad patrimonial de la Administración<sup>8</sup> deber surgido ex lege -y, en materia tributaria, también tasado en su importe por el legislador-; aspiración a la plena indemnidad; existencia de un daño vinculado causalmente con el acto nulo; y, en especial, que el dañado no tenga obligación de soportar esa lesión causada por la Administración

Del razonamiento anterior deriva no solo la inexistencia de ganancia patrimonial en un sentido estricto y propio, el del art. 32 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (porque el dinero obtenido al serle abonado al interesado los intereses de demora ordenados en Sentencia no ingresa "ex novo", engrosándolo, el haber del contribuyente, sino que vuelve al patrimonio del que indebida e ilegalmente salió), de modo que no hay variación patrimonial en un sentido neto y adecuado, sino reequilibrio patrimonial, que es cosa distinta; sino que tampoco hay ganancia, enriquecimiento o renta que cumpla mínimamente con las exigencias del artículo 31.1 de la Constitución Española como presupuesto para el gravamen. El recurrente no mejora en su posición jurídica ni económica por el hecho de que se le haya abonado una cantidad cuyo objetivo es restablecer la situación anterior al acto ilegal, del modo y en la cantidad que la Ley ordena.<sup>9</sup>

4.- Estamos pues ante diversas consideraciones que coinciden sobre el mismo tema y sobre el que el Tribunal Supremo ha emitido en poco tiempo su parecer en sentido contrario; la primera de las discrepancias se centra en el concepto de renta, en el que se integran las ganancias y pérdidas patrimoniales que es a donde se reconduce el debate en torno a los intereses demora satisfechos al recurrente tras haber quedado estimada su pretensión

8 La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas aparece actualmente regulada en los artículos 32 y sgtes. de la Ley 40/2015, de 1 de Octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público al que se ha referido la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de Junio de 2022; la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, da parcialmente solución a las consecuencias de la responsabilidad patrimonial de la Administración, al considerarse exentas, en su artículo séptimo, letra a) a: "Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de Marzo, por la que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial"; distinto es el caso de los intereses que se abonan por el retraso en el pago del justiprecio en la expropiación forzosa; a ello se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Diciembre de 2020, con cuyo criterio coincidimos y al que nos referimos en su momento en: "Expropiación forzosa y Sistema Tributario"; integrante de la obra: "Estudios jurídicos en homenaje al Profesor César Albiñana García-Quintana. "Instituto de Estudios Fiscales". Volumen II (2008).

9 Del Voto Particular del Magistrado del Tribunal Supremo Sr. Navarro Sanchis.

6 Asimismo me ocupé del tema en: "Devoluciones tributarias e intereses de demora", "Boletín de Información Tributaria" nº 257 (2021).

7 Me remito a lo que he expuesto en: "El enriquecimiento injusto y el Derecho Tributario", integrante de la obra: "Estudios en homenaje al Profesor Luis María Cazorla Prieto". Editorial Thomson Reuters Aranzadi. Volumen I (2021)

en la vía jurisdiccional y con anulación de la liquidación ya ingresada y que por lo expuesto su importe ha de ser devuelto.

5.- La argumentación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Enero de 2023, discurre por las siguientes premisas:

“Pese a que el concepto de renta es esencial en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su Ley reguladora (Ley 36/006, de 28 de Diciembre) no lo define, limitándose a describir analíticamente su composición, de tal manera que las ganancias y pérdidas patrimoniales son objeto de tratamiento fiscal separado. Tampoco las normas precedentes abordaban tal definición.

El carácter del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como impuesto general sobre la renta conduce a que su hecho imponible se configura de una manera amplia. Con ello se pretende hacer tributar a todas las rentas del contribuyente. Esa regla general, sin embargo, tiene excepciones. Efectivamente, la excepción, por tanto, es que algunas de ellas queden exoneradas de gravamen, por lo que es preciso concretar cuáles son los supuestos de no sujeción, en los que no se entiende realizado el hecho imponible, y cuales los de exención, en los que sí se realiza, pero, por determinadas circunstancias, se eximen del deber de contribuir. Sobre ello volveremos más tarde, en relación, específicamente, con las ganancias y pérdidas patrimoniales.

En la mayor parte de las ocasiones, las ganancias y pérdidas patrimoniales se producirán por la transmisión de elementos del patrimonio del contribuyente.

Pero también puede ocurrir que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial sin mediar transmisiones de bienes y derechos.

Las ganancias o pérdidas de patrimonio constituyen, pues, una renta residual, en el que se integran resultados, positivos o negativos, derivados de un conjunto heterogéneo de elementos, que pueden reconducirse a dos tipos, (i) transmisiones onerosas o lucrativas y (ii) otras alteraciones, vgr. premios de lotería.

La delimitación del concepto de renta y, en particular, de uno de sus componentes, cual es el que nos ocupa, ganancias y pérdidas patrimoniales, se realiza a través de una doble delimitación: una positiva y otra negativa. La última de ellas, mediante diversas técnicas tributarias, en particular a través de “supuestos de no sujeción” y de “exenciones”. En ocasiones ambos conceptos no se diseñan, técnicamente hablando, con claridad.

La delimitación positiva de las ganancias y pérdidas de patrimonio se asienta en el principio de realización.

Ya habíamos adelantado que hablaríamos de supuestos de no sujeción y sobre rentas exentas. Vamos a comprobar que, al menos de manera expresa, la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas no alberga ningún supuesto de no sujeción ni ningún supuesto de exención, al que pueda reconducirse la hipótesis que nos ocupa. No se recoge ahora, ni se ha contemplado en la normativa precedente. Lo cual resulta revelador, dado que, como puede comprobarse, los listados de supuestos de no sujeción y de exención no son, ni mucho menos, reducidos.”

6.- Precisamente sobre la cuestión central que nos ocupa, versa lo más importante del presente comentario; en efecto para la Sentencia del Tribunal Supremo en último lugar citada, todo lo que no está expresamente declarado legalmente exento o no sujeto debe de tributar por reconducción al concepto de renta, hecho imponible del tributo.

Sin embargo ya hace años la doctrina<sup>10</sup> distingue entre la no sujeción legal y aquella que es fruto de la aplicación del Impuesto; por ello la devolución o reintegro de los tributos ingresados indebidamente reconocida esta situación por Sentencia judicial no constituye renta a efectos impositivos por lo que ha de quedar al margen de su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo congruente con ello que los intereses indemnizatorios lleven a la misma consecuencia según expuso el Tribunal Supremo en su ya mencionada Sentencia de 3 de Diciembre de 2020.

7.- En cambio para la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Enero de 2023 sólo la no sujeción legal es la que impide la exigencia del gravamen; esta conclusión es más cuestionable cuando la segunda de las Sentencias del Tribunal Supremo que aquí se mencionan reconoce que no existe previsión legal alguna al respecto, lo cual debiera haber conducido a no alterar la Jurisprudencia ya conocida, pues sobre ello se expone:

“Los antecedentes legislativos no arrojan luz al respecto puesto que, como ya manifestamos, sobre esta materia no

<sup>10</sup> Se ocupó del tema el Profesor Herrera Molina en su monografía: “La exención tributaria.” Editorial Colex (1990) que invocando un autorizado parecer expuso: “En palabras de Sáinz de Bujanda, existan o no preceptos de no sujeción se produce idéntico resultado: no nace obligación tributaria alguna, pues no tiene lugar el hecho tipificado por la norma impositiva. Sin embargo, esto no supone que los preceptos de no sujeción carezcan de relevancia. No excluyen por sí mismos el nacimiento de obligaciones tributarias, pero sí interpretan de un modo auténtico el sentido de las normas de sujeción. Su eficacia está en “orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos (...), la función aplicativa de los órganos jurisdiccionales” y la actuación del particular frente a la Hacienda Pública.”

se ha legislado nada.<sup>11</sup> Tampoco los textos posteriores a los vigentes a la sazón, año 2009, se han pronunciado ni a favor ni en contra de someter a gravamen los intereses de demora objeto de la controversia.”

### III. LA NATURALEZA DE LOS INTERESES

8.- Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la recaudación, resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales.

El Tribunal Constitucional<sup>12</sup> ha venido admitiendo la constitucionalidad de ciertas prerrogativas de la Administración Pública, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento; también ha sido declarado que la tutela judicial efectiva exige no sólo que se cumpla el fallo [...] sino que el ganador consiga el restablecimiento pleno de su derecho hasta la “*restitutio in integrum*”; en este sentido actúa el interés de demora, cuya función exclusiva es esa.

### IV. LA PRETENSIÓN QUE SE EJERCITA

9.- Una última consideración procede efectuar al respecto y es la limitación cuantitativa del éxito de la pretensión ejercitada en la vía jurisdiccional, y seguida de anulación de la liquidación con su devolución y abono de los intereses compensatorios, por la vía del reconocimiento en sede judicial de la “*restitutio in integrum*”; si al contenido de la Sentencia se le aplica el Impuesto queda reducido el éxito de la pretensión

que ya no se habrá reconducido una situación jurídica individualizada, sino algo económicamente inferior.

Creemos que hubiera sido más ajustado a Derecho, incluso al de la Unión Europea,<sup>13</sup> el mantenimiento de la anterior Sentencia y más cuando en el propio Tribunal Supremo se estableció tras varios intentos un ya consolidado criterio sobre la configuración como gasto en el del Impuesto sobre Sociedades del pago o intereses de demora anejos a las actuaciones inspectoras.<sup>14</sup>

Solo queda para examen al alcance en el tiempo del nuevo criterio; el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones de 23 de Marzo y 23 de Junio de 2022, recoge el parecer del Tribunal Supremo fijado en Sentencia de 13 de Junio de 2018 que establece, respecto al momento temporal a partir del cual se aplica un cambio de criterio del propio Tribunal, que la aplicación del principio de seguridad jurídica, *impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.*”

11 En los antecedentes de la Sentencia que se menciona en el texto se da cuenta de lo siguiente: “Habiendo comenzado la deliberación, por la Sección Segunda se apreció la conveniencia de dar traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que manifestasen lo que a su derecho favoreciese en torno a la posibilidad de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo al principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución. La representación procesal de don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, presentó escrito manifestando que “consideraba innecesaria e inadecuada la remisión de la cuestión al Tribunal Constitucional, por no apreciar que el artículo 33.1 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea contrario a la Constitución;” pero podría haberse enfocado la cuestión sobre la infracción del principio de legalidad; me remito a lo que he expuesto en: “Precisiones jurisprudenciales sobre los Reglamentos Tributarios y la Reserva de Ley”. Libro Homenaje a D. Manuel Goded Miranda. Ministerio de Justicia-Abogacía General del estado (2019)

12 La Sentencia del Tribunal Constitucional 206/1993, de 17 de Junio, recuerda que la función de los intereses en favor del acreedor tiene una función compensatoria o sea muestran la intangibilidad del valor de un bien erosionable como el dinero.

13 Recuerda el Profesor de Miguel Canuto que: “Por otra parte, tal como señaló el Abogado General en sus conclusiones, la concesión de intereses compensatorios no es una medida de ejecución de una sentencia anulatoria en el sentido del párrafo primero del artículo 266 TFUE, sino que entra en el ámbito de la aplicación del párrafo segundo del mismo artículo, que remite al artículo 340 TFUE, a los litigios relativos a la responsabilidad extracontractual de la Unión (en este sentido, la Sentencia Comisión/Brazzelli Lualdi, causa C-136/92 P, EU:C:1994:211, apartado 42). Efectivamente, dicha categoría de intereses tiene por objeto compensar, por el tiempo transcurrido hasta que se lleve a cabo la valoración judicial del importe del perjuicio, independientemente de cualquier retraso atribuible al deudor.”

14 Me remito a los a: “Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal: análisis del Auto del Tribunal Supremo de 16 de Enero de 2020,” de Márquez Sillero y Márquez Márquez, en “Carta Tributaria” nº 75 (2021)

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ....42

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. .... 42

- Derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. .... 42
- Aplicación de los beneficios fiscales de la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias a ambos cónyuges. .... 42
- Título que se trata de suplir en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido. .... 43
- Expediente de dominio del título VI de la Ley Hipotecaria. .... 43
- Supuestos de modificación de las condiciones de una concesión administrativa. Devolución de ingresos indebidos. .... 44
- Concesiones administrativas equiparables. Autorización de terrazas en espacio público. .... 45
- Expediente de dominio. .... 46
- Existencia de varias convenciones. .... 46

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 47

- Beneficios fiscales en una unión de hecho. .... 47
- Donaciones: corrección de un error. .... 48
- Ajuar doméstico. .... 48
- Ius delationis. .... 49
- Existencia de un préstamo y no de una donación. .... 49
- Ajuar doméstico. .... 50
- Reducción por empresa familiar: persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. .... 51
- Donación de empresa: principal fuente de renta. .... 51

### PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ..... 52

- Procedimiento sancionador: Renuncia a la exención de IVA. .... 52
- Comprobación de valores. Caducidad del procedimiento. .... 53
- Domicilio fiscal de una persona física. .... 53
- Comprobación de valores. Dictamen de peritos. .... 54
- Tasación pericial contradictoria. .... 55
- Comprobación de valores: falta de aportación de prueba de inmueble arrendado. .... 55

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA QUE COMPORTE LA CANCELACIÓN ANTICIPADA DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 24 de abril de 2023.

El objeto del recurso consiste en determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados -IAJD-, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, precisar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido.

Para la Sala, la determinación de cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra. A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar. Dada la coincidencia de los razonamientos de la Sala, expresados en la sentencia de 16 de noviembre de 2022.

#### APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES DE LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS A AMBOS CÓNYUGES.

Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de mayo de 2023.

Se trata de dilucidar si, en el caso de adquisición por ambos cónyuges casados en régimen de gananciales de dos fincas rústicas con la apertura de crédito con garantía hipotecaria sobre una de ellas, para disfrutar de los beneficios fiscales especiales del artículo 20 de la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias resultaría necesario que ambos cumplieran los requisitos del artículo 4 de la Ley, es decir, que ambos fuesen titulares colmando los requisitos establecidos en dicho precepto. En consecuencia, como en el presente caso, el titular de la explotación prioritaria es únicamente el marido y no su esposa, entiende la Junta de Extremadura que sobre el 50% adquirido por ésta, no cabe aplicar en la autoliquidación presentada el beneficio sobre la totalidad de las fincas. En otras palabras, para la Junta de Extremadura, no se ajusta a derecho la autoliquidación por el ITPyAJD del marido por cuanto aplica la totalidad de los beneficios fiscales de la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Pone de manifiesto, además, que no concurre la circunstancia prevista en el artículo 4.2 Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en cuya virtud "las explotaciones agrarias de titularidad compartida tendrán la consideración de explotaciones prioritarias en los términos establecidos en la Ley sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias." Por todo ello, la Junta de Extremadura considera justificada la liquidación practicada que constituye la actuación tributaria impugnada en la instancia.

Para el tribunal, los beneficios previstos en la Ley 19/1998, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias para las adquisiciones de primera instalación de explotación prioritaria, resultan de aplicación íntegra cuando tal adquisición se haya hecho por los dos cónyuges para su sociedad de gananciales, aunque solo uno de ellos tenga la condición de agricultor profesional y sea el titular de la explotación, siempre que reúna los requisitos previstos en el apartado 1 del art 4 de la expresada ley, sin que para disfrutar de ese beneficio fiscal resulte necesario que ambos cónyuges constituyan una explotación agraria de titularidad compartida.

## TÍTULO QUE SE TRATA DE SUPLIR EN EL CASO DEL EXPEDIENTE DE DOMINIO PARA LA REANUDACIÓN DEL TRACTO SUCESIVO INTERRUMPIDO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de abril de 2023.

El objeto de este recurso consiste en determinar si, a los efectos del artículo 7.1.c) TRLITyPAJD, el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, o el de toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente. Y aclarar si los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Sala establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

1) El título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido -artículo 7.1.c) TRLITyPAJD - es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente - en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad - no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente.

2) Es a ese título inscribible que se trata de obtener - en este caso, para la reanudación del tracto sucesivo -, y no a otro, al que debe venir referida la exclusión del hecho imponible cuando se haya realizado el pago o la operación estuviera exenta. En este caso, pues, el expediente de dominio seguido no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dada la constancia de que la sociedad recurrente ha satisfecho el impuesto que gravó su adquisición, pese a concurrir en la operación societaria, además, una exención objetiva.

Tales consideraciones llevan al Tribunal a la necesidad de declarar que ha lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil interesada, así como a la estimación de la pretensión anulatoria articulada en el proceso de instancia.

## EXPEDIENTE DE DOMINIO DEL TÍTULO VI DE LA LEY HIPOTECARIA.

Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

En el presente caso, la sentencia de instancia asume que la controversia arranca de un expediente de dominio del título VI de la Ley Hipotecaria, a los efectos de analizar la aplicación del art. 7.2.c) TRLITyPAJD, debate que sigue alimentando la Junta de Andalucía, pese a que, como alega la recurrida, no hay tal expediente de dominio, sino una sentencia que declaró el dominio y la rectificación del registro de la propiedad.

Para la Sala, ni la demanda de la Junta de Andalucía, ni tampoco los escritos de preparación e interposición del recurso de casación entran en la cuestión, dándola por supuesta. Es cierto que la sentencia recurrida se limita a transcribir la STS de 27 de octubre de 2004, que sí se pronuncia respecto a un expediente de dominio de esta clase. Pero el examen del

expediente administrativo permite constatar que el acuerdo de comprobación limitada aprecia que el hecho imponible estaba constituido, no por un expediente de dominio, que ya se ha dicho no existe, sino un "reconocimiento del dominio" producido en la sentencia de 24 de mayo de 2014, dictada por el Juzgado de Primera Instancia de Málaga en un procedimiento ordinario, en procedimiento declarativo de dominio y rectificación registral, y tal fue el acto objeto de liquidación.

Ni la inclusión de tal actuación en el ámbito de los "reconocimientos de dominio" a que se refiere el artículo 7.2.C) LITPO y AJD, ni su eventual equiparación a los "expedientes de dominio" contemplados en el artículo 7.2.B) del mismo texto legal, son objeto de consideración y análisis en el escrito de interposición del recurso de casación, y no es función de la Sala subsanar la falta de atención de la actora y aquí recurrente, a los auténticos presupuestos de la actuación administrativa, en relación a la cuestión de interés casacional que propuso. La parte recurrente no examina ni justifica la auténtica naturaleza del acto que se pretende sea sometido a gravamen, argumentando en todo momento sobre un supuesto "expediente de dominio" contemplado en el artículo 7.2.c) LITPO que, como se ha expuesto, no ha sido seguido en el caso. El dato de que la sentencia asuma el tratamiento como expediente de dominio del artículo 7.2.c) LITPO, aunque rechace el gravamen por otras razones, no permite dar por buena tal premisa, máxime cuando se opone tal circunstancia por la parte recurrida.

El elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido con la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto. Pero, como hemos dicho en nuestras sentencias de 1 de febrero de 2019 ( rec. cas. 3679/2019), de 18 de mayo de 2020 ( rec. cas. 4166/2017) , de 19 de mayo de 2021 ( rec. cas. 5436/2019), y de 18 de abril de 2022 ( rec. cas. 7579/2019), no cabe que el recurso de casación se desvincule del caso concreto objeto de enjuiciamiento, pues aún la función principal nomofiláctica asignada no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes, por ello, las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, desconectada del caso concreto, por lo que no ha lugar a entrar sobre las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto, como ocurre en el litigio que examinamos, dada la inexistencia de la premisa que plantea el escrito de preparación y el de interposición del recurso de casación, esto es, el tratamiento tributario a efectos de TPO de un expediente de dominio de los regulados en el Título VI de la Ley Hipotecaria, que sin embargo no es el acto con trascendencia tributaria objeto de la actuación administrativa.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación sin hacer formulación de doctrina sobre la cuestión de interés casacional por no corresponder la planteada con las circunstancias concretas del caso litigioso".

.....  
**SUPUESTOS DE MODIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES DE UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.**  
 .....

Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de febrero de 2023.

.....  
 La mercantil recurrente considera que es de aplicación al caso la teoría de la actio nata para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando éstos tienen su origen en la modificación de las condiciones de una concesión administrativa, en concreto por las modificaciones de las condiciones de la concesión administrativa para la conservación, instalación y explotación del mobiliario urbano. Debiéndose fijar doctrina sobre el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el supuesto en el que se produce una modificación de las condiciones de una concesión administrativa, que no es otro que el momento en el que se produjo la modificación de las condiciones de la concesión administrativa.

Para la Sala, la regulación que se hace de las concesiones administrativas en el ámbito tributario a efectos del impuesto, no coincide con el significado que se le otorga en el Derecho Administrativo, pero resulta incuestionable que las concesiones, sin ser contratos, poseen una estructura contractual de carácter bilateral y sinalagmática. Los elementos de la relación tributaria, una vez fijados los mismos en el momento que identifica la normativa tributaria, resultan ajenos a la voluntad de las partes; en este caso asistimos a que la variación que se pretende incida sobre el valor real de la concesión, y por ende sobre la base imponible, determinada en el momento previsto legalmente, deriva de la mera voluntad de las partes, concesionario y Administración concedente, y de una modificación de mutuo acuerdo, sin que dicho elemento estructural básico de la relación jurídica, correctamente determinado en su momento, pueda quedar a merced de la voluntad de las partes. No concurre ningún supuesto de los legalmente previsto para considerar que estamos ante una devolución por ingresos indebidos, al punto que, en todo caso, como ya advierte la propia normativa del impuesto, de no estar ante una simple modificación, sino que se dejara sin efecto la concesión las consecuencias lejos de dar lugar a la devolución daría lugar a que "Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación".

En definitiva, en este caso, aplicando las normas previstas para el gravamen que nos ocupa respecto de una posible devolución de ingresos indebidos, no es posible aplicar la teoría de la actio nata; siendo, en todo caso, el día a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el ITPyAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosa, en los supuestos de modificación de las condiciones de una concesión administrativa, es aquél en el que se efectuó el ingreso.

---

## CONCESIONES ADMINISTRATIVAS EQUIPARABLES. AUTORIZACIÓN DE TERRAZAS EN ESPACIO PÚBLICO.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

---

La actora despliega en demanda los siguientes argumentos en defensa de su pretensión, tratando de hacer valer la bondad de la forma en que ha ejercido su potestad de aplicación de los tributos: la cuestión discutida consiste en dilucidar la sujeción al ITP de la licencia de ocupación del dominio público por las terrazas de un bar; resultan aquí aplicables los arts. 7.1.B y 13.2 del TRLITPyAJD, a cuenta este último de los actos equiparables a las concesiones administrativas; se concede aquí el aprovechamiento especial (art. 85.2 de la Ley 33/2003) de bienes de uso público local (art. 74.1 del RDLeg. 781/1986); el otorgamiento de la licencia, que confiere al particular la facultad de prestar servicios de cafetería, bar o restauración en zona de dominio público, supone una ampliación de la capacidad jurídica de la administrada, imprescindible para el ejercicio de la actividad económica en el espacio público, lo que incorpora sin duda un valor económico en el patrimonio de la entidad autorizada; en suma, se transmite, a cambio del pago de una tasa, una facultad sobre el dominio público que habilita un uso especial y más intenso que el general.

Para la Sala, resulta aconsejable, a fin de reconducir la aplicación de la legalidad tributaria a cauces cabales, amén de razonablemente previsibles, reflexionar acerca de en qué medida es posible defender que la simple autorización para la colocación de terraza de restauración en el dominio público, sin contraprestación alguna conocida e identificable en cuanto tal (que no sea la remisión sin habilitación legal clara a otra figura tributaria), de la que se desconocen por completo las exactas y concretas características de la ocupación habilitada, pues en nada se ponen en valor por la Administración recurrente, que liquida indiscriminadamente el Impuesto a quien le conste titular de habilitaciones de tal simple tenor, puede entenderse, como ella lo pretende, equiparable a alguno de los supuestos a que acabamos de aludir. Buena primera muestra de la indiscutible irrecognoscibilidad (permítasenos la expresión) de la habilitación de autos como siquiera equiparable a una concesión administrativa, aun a los específicos efectos del Impuesto que nos ocupa.

Segunda muestra, se mensura la base imponible tomando la tasa satisfecha por el aprovechamiento, sin apoyo legal alguno. Buen síntoma éste del modo patológico en que se construye ad hoc un hecho imponible aquí inexistente por la Administración, atendiendo de hecho las reglas del art. 13.3 TRLITPyAJD al importe total de las contraprestaciones que debe satisfacer la entidad concesionaria a la Administración adjudicataria, sin referencia legal alguna a la tasa, a tal efecto. Sostener, como hace aquí la recurrente (no basta más que una somera lectura del expediente administrativo, en que el

extremo aparece diáfano, negro sobre blanco), que la tasa equivale, en los términos del Impuesto litigioso, a canon o precio concesional, sólo denota, en el mejor de los casos para nuestra actora, falta de cuidado, en el ejercicio de la potestad, al acometer un deslinde preciso de instituciones y conceptos jurídicos no asimilables sin más. El recurso, en suma, merece cabal y madurada desestimación.

## EXPEDIENTE DE DOMINIO.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 15 de marzo de 2023.

Para el Tribunal, el hecho anómalo de que una sentencia estimatoria (aun cuando lo sea por allanamiento) pueda entrañar una adquisición para quien ocupa la posición de demandado (la Administración no argumenta que la sentencia haya hecho aflorar una anterior adquisición sino que estima directamente que la ha generado, afirmando incluso, en el requerimiento efectuado al actor el 10 de abril de 2014, que "... Según los datos que obran en poder de la Agencia Tributaria de Andalucía, ha intervenido como adquirente en la siguiente operación autorizada: Tipo de operación: EXPEDIENTE DE DOMINIO "), hemos de convenir con el actor en que de la lectura conjunta de los apartados C) y D) del artículo 7.2 RDL 1/1993 se infiere que, para que el reconocimiento del dominio realizado a favor de una persona esté sujeto a tributación por el ITPyAJD, es necesario que tal reconocimiento haya suplido al título de la adquisición. Y es que, existiendo éste, la tributación de la transmisión deberá hacerse de conformidad con la naturaleza -gratuita u onerosa- de dicho título.

En el caso que nos ocupa, consta acreditado que la cuota de copropiedad sobre la finca registral NUM004 de la que los hermanos eran titulares tenía su origen en la donación efectuada por sus progenitores en 1983. Donación hecha en escritura pública y en relación a la cual se abonó el correspondiente impuesto. Es cierto que la identificación numérica que aparece en la escritura de donación no coincide con la que se recoge en la sentencia (y, por tanto, en la liquidación tributaria). Esto no obstante, tal modificación del número registral no resulta inusual. Si a ello añadimos la coincidencia en la descripción de ambas fincas (y, en especial, de la construcción existente en la misma) y, especialmente, el hecho de que la Administración en ningún momento haya cuestionado la identidad entre la finca registral NUM004, de un lado, y las fincas NUM005 y NUM006, resulta inevitable concluir que el reconocimiento efectuado en la sentencia del Juzgado de Primera Instancia no ha venido en ningún momento a suplir la falta del título de la adquisición realizada por el actor en 1983.

## EXISTENCIA DE VARIAS CONVENCIONES.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 16 de febrero de 2023.

La parte recurrente, en síntesis, sostiene que con arreglo al artículo 45.I.B.11) del Real Decreto Legislativo 1/1993 las operaciones de aumento de capital, cualquiera que sea la naturaleza de la aportación que realicen los suscriptores de las acciones, estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD pero exentas. Se alega que la adjudicación en pago de asunción de deudas forma parte de una operación societaria de constitución de sociedad que no es posible desligarla y no puede quedar sujeta al impuesto dada su incompatibilidad. En definitiva, concluye la parte actora que solo hay una interpretación posible, y es que las obligaciones asumidas integran una única operación y no pueden ser gravadas por operaciones societarias y transmisiones patrimoniales al mismo tiempo.

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.

El Tribunal Supremo ya ha fijado doctrina en estos casos, mediante la reciente Sentencia nº 712/2021 doctrina que ha sido reiterada con posterioridad. Señala el Tribunal Supremo que: "A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución o ampliación de capital de una sociedad mediante aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### BENEFICIOS FISCALES EN UNA UNIÓN DE HECHO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

En el presente caso, D<sup>a</sup> Ana ha acreditado la realidad de la convivencia como pareja o "more uxorio"; y, en tiempo oportuno, ella y D Jose Antonio optaron por una inscripción oficial de su unión, exponiéndose a que la Comunidad de Castilla y León comprobase dicha convivencia. Esta unión de hecho se inscribió en el registro de uniones de hecho entonces competente, instituido por la Comunidad de Castilla y León en ejercicio de la misma competencia sobre este tipo de registros que ha permitido el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid. En estas condiciones, se considera claro que D<sup>a</sup> Ana cuenta con un título público acreditativo de su unión de hecho con el causante, en el sentido considerado por el Tribunal Constitucional; y que llena suficientemente las exigencias de prevención del fraude y seguridad jurídica.

Existen algunas diferencias entre los requisitos materiales exigidos por las normas de la Comunidad de Madrid y la de Castilla y León, pero, no resultan relevantes para este caso. Efectivamente, D Jose Antonio y D<sup>a</sup> Ana solo tuvieron que acreditar seis meses de convivencia para su inscripción, pero, en cualquier caso, no se cuestiona que después completaron los doce meses. Habrían podido inscribirse aun siendo parientes dentro del tercer grado, pero, no hay indicio alguno que lo sean. Subsistía y subsiste la situación de descoordinación administrativa, susceptible de causar confusión a los miembros de la pareja; puesto que la Comunidad de Castilla y León admitía como prueba de la unión de hecho, la inscripción en otro registro, incluso municipal.

No constando que fueran informados cuando se inscribieron de su obligación de solicitar otra inscripción distinta, si trasladaban su residencia a otra comunidad autónoma. Por cuyas consideraciones, la Sala entiende que, en este caso, al no haberse reconocido a D<sup>a</sup> Ana la condición de pareja de hecho de D Jose Antonio, a estos efectos fiscales, se ha incurrido en discriminación ilícita e infracción del art. 14 de la Constitución, motivo de nulidad de la resolución impugnada, y de la liquidación de que trae causa. Por lo que se estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por D<sup>a</sup> Ana.

## DONACIONES: CORRECCIÓN DE UN ERROR.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

Solicita la parte recurrente la anulación de la liquidación impugnada porque entiende que, por un error de la notaría se formalizó donación por la que su abuela dejó a su tío el 50% de las participaciones en empresa, y que siendo la voluntad de la donante dejar el otro 50% al demandante y sus hermanos, sin embargo, por el citado error de la notaría, se dejó el usufructo de ese 50% al padre del recurrente; y a los hijos de éste, nietos de la donante y entre ellos el demandante, solamente la nuda propiedad. Donación esta primera en la que sí concurren, y así se reconoce, los presupuestos para aplicación de bonificación del art 20.6 LISD.

Explica la parte recurrente que, con el fin de corregir el anterior error, se otorgó nueva escritura de renuncia pura y simple al usufructo, de la que deriva la liquidación de autos, aplicándose la recurrente la reducción del art 20.6 LISD, cuyos presupuestos reconoce, no concurren en su padre renunciante, pero sí en la madre de éste, de quien recibió poco antes el usufructo renunciado.

Entiende en definitiva que la intención originaria era que los bienes pasaran de su abuela, a los nietos, donación en la que sí concurren los presupuestos legales para bonificación del art 20.6 LISD que no sería razonable perder por razón de la donación intermedia, que determinaría una pérdida de las finalidades buscadas por el legislador para mantenimiento de la empresa familiar, bonificación cuyas exigencias han sido interpretadas de forma amplia o flexible por el Tribunal Supremo en aras al cumplimiento de la citada finalidad pretendida.

Para la Sala, las escrituras obrantes en autos, y los propios actos de la parte recurrente al presentar sus declaraciones tributarias no permiten otra interpretación que la de la existencia de dos donaciones, en la que intervienen distintos donatarios. No hay ninguna razón para sostener que en la primera de ellas se incurrió en error por la notaría, o que la primera donación fuera revocada o hubiera quedado sin efecto, por el contrario, se trata de dos donaciones distintas, las dos válidas, que fueron declaradas como tales por la recurrente. Llegados a este punto, se rechaza que a la segunda donación, la renuncia realizada en favor del recurrente, le resulte aplicable bonificación que exige que el donante tenga 65 años cuando el renunciante tenía 56. En otras palabras, el error que se dice cometido en la primera escritura, no consta, existiendo acaso únicamente un error en la planificación fiscal de la transmisión de los bienes, error que no se puede corregir por las vías interpretativas propuestas.

## AJUAR DOMÉSTICO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 22 de marzo de 2023.

La doctrina para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la 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, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

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

## IUS DELATIONIS.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 14 de marzo de 2023.

En el caso de autos, los herederos transmisarios (el aquí recurrente y su hermano), al aceptar en base al ius delationis la herencia de la transmitente (D<sup>a</sup>. Filomena), sucedieron directamente a la primera causante (D<sup>a</sup>. Fátima), pero exclusivamente en lo referido al caudal relicto propio de esta, sucesión directa constitutiva de un único hecho imponible; mientras que, "en otra distinta sucesión", originadora de un nuevo y diferente hecho imponible, adquirieron de la heredera transmitente (D<sup>a</sup>. Filomena), los bienes propios de su caudal relicto (excluidos los derivados del de D<sup>a</sup>. Fátima). De manera que la existencia de una sola adquisición hereditaria y, por ende, de un solo hecho imponible, y no de dos hechos imponibles ni de dos devengos del impuesto, viene exclusivamente referida al caudal relicto específico de la primera causante (D<sup>a</sup>. Fátima), que pasó directamente a los transmisarios y no puede así integrarse luego, a efectos tributarios, en la declaración impositiva derivada de la adquisición por estos de un caudal relicto diferente, como lo es el propio y específico de la heredera transmitente (D<sup>a</sup>. Filomena), ello sin perjuicio de que, siendo el caudal relicto propio de esta última constitutivo de una sucesión distinta de la anterior determine, en consecuencia, un nuevo hecho imponible.

Nos hallamos, pues, en presencia de dos sucesiones distintas sobre bienes diferentes, ambas precisadas de la declaración del impuesto de que se trata pues, si sólo hay una adquisición, acontece una sola vez el hecho imponible, por lo que, habiendo en el caso dos adquisiciones (las de los bienes de ambas fallecidas), acontecen dos hechos imponibles. No de otro modo lo entendió el propio actor cuando presentó dos autoliquidaciones por el impuesto de sucesiones, una correspondiente a la herencia de D<sup>a</sup> Fátima, que entendió prescrita, y otra referida a la de D<sup>a</sup>. Filomena, de la que excluyó los bienes que esta había recibido de aquella por vía hereditaria. También lo entendió así, finalmente, la misma Agencia Tributaria que, si bien de inicio pretendió aplicar el impuesto en la herencia de D<sup>a</sup>. Filomena considerando en su liquidación complementaria también los bienes que esta había recibido de D<sup>a</sup>. Fátima, rectificó al fin, tras las alegaciones al respecto del actor, excluyendo correctamente tales bienes de la liquidación complementaria que finalmente le giró. Liquidación esta, correspondiente exclusivamente al caudal relicto de los bienes de D<sup>a</sup>. Filomena, que es la única que constituye el objeto de la resolución impugnada, que en ningún caso se refiere a la liquidación por el caudal relicto de la primera causante, D<sup>a</sup>. Fátima que ya fue objeto de otra reclamación diferente por su parte ante el Tribunal Económico Administrativo.

De manera que, por lo ya visto, no cabe aceptar que el actor, ignorando que se trata en todo caso de dos sucesiones diferentes, pretenda ahora sostener la prescripción de la liquidación por la segunda partiendo para el cómputo del plazo de la fecha en que falleció la causante de la primera, cuya liquidación correspondiente a esta ya le fue admitida como prescrita en el otro recurso.

## EXISTENCIA DE UN PRÉSTAMO Y NO DE UNA DONACIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 30 de marzo de 2023.

La recurrente basa su discrepancia con lo resuelto por el TEARA, en que entiende que no estamos ante una donación sino ante un préstamo.

Se aduce que en la escritura de compraventa de 2015 no se consignó que se trataba de un préstamo, pero que mediante escritura pública de 2016 se otorgó, ante el mismo notario, escritura pública de complemento en la que se subsana dicho error. Se expone que no ha habido animus donandi, y que a otros hermanos se les hizo el mismo préstamo, con la particularidad de que la recurrente se le concedió un periodo de carencia ante la situación de restricción crediticia y por no tener un empleo estable. Se aporta documental que acredita que D. Marino (hermano de la recurrente) había devuelto,

de un préstamo de 42.067 euros, más de 8.000 euros antes del procedimiento de comprobación iniciado a la recurrente, e igualmente la otra hermana también había devuelto diversas cantidades de idéntico préstamo. Se aduce también que una de las dos fincas que habían sido adquiridas fue vendida, lo que supuso que se devolviesen mediante transferencia bancaria 40.000 euros, y que con posterioridad ha realizado diversas amortizaciones.

Para la Sala, citando el artículo 15 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la presunción de donación en que se fundamentaba la Administración, presunción que admitía prueba en contrario, ha sido destruida mediante la prueba aportada por la parte recurrente, por lo que procede la estimación del recurso y la anulación de las liquidaciones giradas. En este sentido, la parte recurrente ha demostrado que, mediante transferencia bancaria, se ha reintegrado la mayor parte del dinero con el que se abonó la compraventa de 2015, lo que supone, en conclusión, que no ha habido incremento del patrimonio de la recurrente, y excluye que pueda operar la presunción de donación, presunción que ha sido destruida mediante prueba en contrario.

## AJUAR DOMÉSTICO.

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

Respecto al ajuar doméstico, la Inspección incluyó en la base imponible de la liquidación practicada el importe correspondiente al mismo, calculado aplicando el porcentaje del 3 por ciento sobre el valor del resto de bienes y derechos que integraban el caudal relicto.

El Tribunal Supremo ha sentado doctrina en el sentido siguiente:

"En conclusión, la doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la 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, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

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

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

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

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

Por otra parte, en interpretación del el Tribunal Supremo ha señalado que la amplia facultad revisora que se les otorga a los tribunales económico-administrativos para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes, no puede empeorar la situación inicial del reclamante ni desconocer las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados

**REDUCCIÓN POR EMPRESA FAMILIAR: PERSONA EMPLEADA CON CONTRATO LABORAL Y A JORNADA COMPLETA.**

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 9 de enero de 2023.

La Administración consideran que no consta acreditada la justificación de tener contratado a un empleado a jornada completa porque tiene tareas externalizadas en la gestión de las 16 unidades arrendaticias gestionadas, en concreto con dos sociedades y porque el empleado de la recurrente realiza simultáneamente funciones de dirección logística en la sociedad vinculada y del conjunto de elementos valorados se concluye que no se aprecia la concurrencia de la circunstancia de que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

La Inspectora actuante señala que del análisis de la documentación aportada por los herederos se llega a la conclusión que todos en todos los meses hay un volumen de trabajo muy similar (lo cual es lógico, no habiendo variación en el número de unidades arrendadas), pudiendo resumirse la actividad del empleado en las siguientes acciones concretas: - Emite y contabiliza todos los meses 3 facturas de ingresos por los arrendamientos en los que la arrendataria es empresario o profesional. - Contabiliza el pago de nóminas y las declaraciones y pagos mensuales a la Seguridad Social, por este motivo confecciona una media de 4 asientos mensuales. - Contabiliza una media de entre 6 y 10 facturas de gastos por suministros a los inmuebles arrendados (agua, luz, teléfono,... - Realiza entre 4 y 8 anotaciones contables por gastos bancarios, traspasos entre cuentas o por las amortizaciones de préstamos - Trimestralmente realiza y anota las declaraciones fiscales trimestrales - Anualmente realiza las operaciones de declaración y pago del Impuesto sobre Sociedades, amortizaciones anuales y asientos de apertura y cierre de la contabilidad...

Concluye la Inspectora que no parece descabellado afirmar que esta secuencia de acciones no puede suponer más de media hora de trabajo al día (a lo sumo una hora, en los días en que se acumularan varios documentos o por el pago de nóminas y cotizaciones al cierre del mes). Y eso los días en que hay registradas anotaciones, pues hay muchos días que no registran anotaciones.

El TEARA comparte este muy detallado análisis y frente al mismo la parte realiza alegaciones genéricas que no pueden desvirtuar la conclusión que se alcanza de no considerar justificado que en este caso el arrendamiento de inmuebles se realice como actividad económica. La parte cita la STS de 18 de junio de 2020 para alegar la necesidad de efectuar una interpretación finalista de la norma, pero la sentencia examina un caso distinto al que ahora nos ocupa ("si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta"). Por lo expuesto, procede desestimar este motivo de impugnación.

**DONACIÓN DE EMPRESA: PRINCIPAL FUENTE DE RENTA.**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 10 de abril de 2023.

Dona a favor de su sobrina en escritura pública de cesión una expendeduría de tabaco.

Para la Sala, la exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste. A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplen las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto.

En el presente caso, consta en el informe emitido por la Axencia Tributaria de Galicia en sede del expediente administrativo que el ejercicio 2011 del IRPF la señora Paloma obtuvo como rendimientos de trabajo 18.000 € procedentes de la entidad BU.SL obteniendo 607,19 € como rendimientos de actividades económicas. En el ejercicio de IRPF 2012 obtuvo como rendimientos de trabajo 18.000 € procedentes de la entidad BU., SL y como rendimientos de actividad económica -62.165,07 euros. Aún atendiendo a las declaraciones del impuesto de IRPF que se desglosan en la tabla inserta en el fundamento de derecho quinto de la demanda rectora si observa que si bien en los ejercicios 2003 2004 y 2005 la cedente percibía mayores ingresos por el concepto de actividades económicas a partir del ejercicio 2006 y hasta el ejercicio 2013 es superior el importe percibido por trabajo que por actividades económicas por lo que entendemos que ningún caso concurre el requisito legal relativo a que la principal fuente de renta -al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -provenga de rendimientos netos de las actividades económicas.

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### PROCEDIMIENTO SANCIONADOR: RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

En 2013 se otorgó escritura pública de compraventa en virtud de la cual la actora adquirió treinta y cinco inmuebles en diferentes lugares de España, presentando autoliquidación del impuesto de Actos Jurídicos Documentados en relación con doce de los inmuebles adquiridos, que se encontraban en Madrid, siendo el concepto "adquisición de bienes inmuebles con renuncia a exención de IVA". Se inició por la Administración un procedimiento de comprobación limitada emitiéndose propuesta de liquidación provisional de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales respecto de diez de los inmuebles transmitidos, por entender la Administración que no procedía la renuncia a la exención del IVA, habiéndose emitido dictamen de perito valorando dichos inmuebles. Invoca la parte recurrente, como motivos de impugnación, que concurrían los requisitos para que operase la renuncia a la exención del IVA,

La Sala trae a colación una sentencia de esta Sección de 25 de mayo de 2021, P.O. 1175/2019, que estableció lo siguiente: "No hay duda de que en el supuesto concreto la contribuyente dejó de ingresar por propia iniciativa la cuota tributaria del ITP. No obstante, no eludió tributar por la transmisión del bien, dado que abonó el IVA correspondiente. El único acto que puede reprochársele es, por tanto, haber confundido la modalidad tributaria. Esta confusión no parece ser manifiesta o patente por varias razones. Por un lado, la renuncia a la exención se hizo ante Notario y en ella intervino activamente la vendedora, importante empresa inmobiliaria que no debe ser ajena a esta práctica tributaria. Por otro lado, la opinión del órgano sancionador de que era patente la sujeción al ITP está basada en un saber especializado del que no tienen por qué participar el resto de los ciudadanos, y menos aun cuando reviste una injustificada complejidad. En todo caso, la sujeción a ITP no resulta ser tan patente cuando ha exigido la actividad interpretativa y de valoración probatoria que refleja la fundamentación de esta sentencia. Y, por último, el motivo por el que esta Sala ha rechazado la pretensión de la recurrente sobre la liquidación se debe a una falta de prueba en el proceso de unos muy concretos hechos más que a una irrazonable o rechazable interpretación de la normativa fiscal. En estas especiales circunstancias, la motivación de la culpabilidad que contiene la resolución sancionadora resulta claramente insatisfactoria, pues omite considerar aspectos o implicaciones decisivas para apreciar dicho elemento subjetivo."

En el presente supuesto no cabe concluir con rotundidad que la actora fuera concedora de que no se cumplían los requisitos para la renuncia a la exención del IVA, resultando insuficiente la motivación que respecto de la culpabilidad recoge la resolución sancionadora, basada en la existencia de unas escrituras de compraventa de los inmuebles que no obran en el expediente y cuya fecha resulta desconocida. Procede, por todo ello, la estimación parcial del recurso.

## COMPROBACIÓN DE VALORES. CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de marzo de 2023.

La cuestión de interés casacional delimitada en este recurso de casación plantea, en términos generales, determinar si las actuaciones de valoración desarrolladas por la Administración suponen por sí mismas el inicio de un procedimiento tributario a cualquier tipo de procedimiento de comprobación de valores.

En el caso litigioso, la primera actuación de la que reciben notificación los interesados es la propuesta de liquidación, en la que se hace constar que la Administración tributaria ha procedido al inicio del procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno, con cita del art. 159.b) del Real Decreto 1065/2007, se ha realizado actuación de comprobación de valores que en este caso, y respecto a los bienes radicados fuera de Asturias -concretamente en Cantabria- consistió en solicitar la valoración a la Administración de aquella Comunidad Autónoma, solicitud que se cursó en fecha 20 de abril de 2016. El órgano competente de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Cantabria, emitió el informe, resultante del método de comprobación por dictamen de peritos, cerca de dos años más tarde, concretamente el día el 26 de marzo de 2018, y el día 17 de abril de 2018 se notificó a los interesados como primera actuación, la propuesta de liquidación, tras lo cual se les notificó la liquidación tributaria por ISD el 29 de agosto.

La doctrina jurisprudencial que se fija es que, en las circunstancias del caso, una actuación administrativa con trascendencia "ad extra" como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada. En consecuencia, la argumentación de la sentencia recurrida es correcta pues iniciado el procedimiento en la fecha en que se solicitó la actuación de comprobación de valor a la Administración tributaria de Cantabria, el 20 de abril de 2016, se produjo la caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses (art. 104.1 LGT) cuando se notificó la liquidación, el día 29 de agosto de 2018, por lo que el recurso de casación interpuesto por los Servicios Jurídicos de Asturias es desestimado.

## DOMICILIO FISCAL DE UNA PERSONA FÍSICA.

Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de febrero de 2023.

La discordancia entre las partes se circunscribe a determinar a quién corresponde la carga de la prueba relativo al domicilio fiscal y a la valoración del material probatorio, llevada a cabo por la Junta Arbitral.

La valoración efectuada por la Junta Arbitral de Navarra es razonable y se funda en un examen motivado, extenso y conjunto de los indicios que analiza y de los que deja constancia. Tal tarea de valoración en modo alguno podría tildarse de arbitraria, caprichosa o ilógica. En particular, la consecuencia que se extrae del análisis de los consumos de suministros básicos (agua, gas y energía eléctrica) no es irrazonable, a menos que se hubiera ofrecido una explicación contraria que fuera compatible con las reglas de la lógica, teniendo en cuenta que se trata al unísono de tres clases distintas de suministros y todas ellas arrojan magnitudes incompatibles ciertamente con la residencia en la vivienda.

La Sala no considera convincente la tesis de la hacienda foral, fruto de una hipótesis voluntarista, no corroborada por la promoción de una prueba procesal para hacer imperar su tesis de que consumos tan escuálidos son compatibles con la residencia habitual en un domicilio.

La cuestión referente a la retirada de efectivo de cuentas bancarias ofrece un fuerte y sólido indicio de la falta de residencia, si alguien que afirma que utiliza como medio normal de pago y de administración de la economía doméstica las retiradas de efectivo no se hubieran efectuado en Tudela. Así, es de reiterar lo que afirma la Junta Arbitral en su resolución: "[...] No constan, sin embargo, en el expediente retiradas de efectivo en la referida oficina bancaria de Tudela ni en 2014, ni en 2015, ni en 2016; en 2017, consta una sola retirada de 4.000 euros realizada el 6 de septiembre; en 2018, constan dos retiradas de 3.000 euros cada una el 26 de abril, otra de 3.000 euros el 11 de mayo y otra de 4.000 euros el 20 de diciembre; y, en 2019, consta una retirada de 9.000 euros el 12 de abril y otra de 3.000 euros el 24 de junio. Pues bien, en nuestra opinión, ni el número ni el importe de esas retiradas justifican la residencia habitual en Tudela a partir del 01/01/2014 de una persona que, según sus propias manifestaciones, acostumbra a realizar sus pagos en efectivo [...]".

Pues bien, no existe en el proceso ni una negación de los hechos base (la falta total de retirada de fondo en Navarra durante tres años completos y la retirada escasa en los posteriores ejercicios), ni una controversia sobre su valoración, por lo que es una inferencia que en modo alguno podría tacharse de aventurada o imprudente. Si no fuera suficiente la total y absoluta prueba de la residencia por parte de la Administración actuante, sobre la que pasa la carga de la prueba procesal, que no es particularmente difícil de articular para quien tiene razón y medios objetivos, aun indirectos, de acreditación -insuficiencia que solo se afirma a efectos meramente hipotéticos-, resulta además que el domicilio fiscal derivado de la aplicación de la regla de segundo grado que establece también el artículo 8.2 del Convenio, consistente en la fijación del domicilio coincidente con el lugar donde radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos, permitiría llegar a la misma conclusión, como de modo incontestable -e incontestado- ha quedado establecido en el proceso.

---

## COMPROBACIÓN DE VALORES. DICTAMEN DE PERITOS.

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de febrero de 2023.

---

El objeto de este recurso consiste, desde la perspectiva del ius constitutionis manifestado en los términos del auto de admisión, en reafirmar, reforzar o completar, en su caso, la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

La Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en su constante criterio.

## TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

Alega la demandante que la Administración, por sus propios actos, evidencia que no le consta el valor de los inmuebles. Dado que, después de la primera valoración, atendió alegaciones de la contribuyente y realizó una segunda por inferior importe, que también revocó para emitir la valoración aquí impugnada. Opone la Administración que, habiendo prestado conformidad la demandante con el valor tasado, no puede ahora impugnar por ello la resolución que archivó el procedimiento de TPC.

Para la Sala, examinado el expediente administrativo, puede comprobarse que la primera valoración de arrojó la misma cuota que la segunda, respondiendo a la misma base imponible. En consecuencia, solo constan dos valoraciones, la primera revocada por insuficiente motivación, y la segunda, aquí impugnada. La nueva valoración se funda en informes de peritos de la Comunidad de Madrid, realizados en consideración a la fecha de construcción el edificio, el estado y superficie de cada piso, su situación arrendaticia (al menos un piso tiene un contrato del año 1985 sujeto a prórroga forzosa, lo que da lugar a un coeficiente reductor), las características de la zona, el estado de conservación del edificio, los servicios (no tiene ascensor). También considera el precio de mercado de viviendas en la zona. Obtenido de ciertas operaciones testigo que constan reseñadas. Ofrece finalmente inferior valor de los inmuebles que la valoración anterior.

Estos informes tienen valor probatorio, por la formación y experiencia de quienes los han realizado y por las circunstancias en que se fundan. Que no coincidan con el resultado de otra valoración anterior no es prueba de que sean erróneos, sino que, en cambio, puede ser que el error estuviese en las primeras valoraciones revocadas. La demandante pone en duda el acierto de estas nuevas valoraciones, pero, no aporta prueba en contrario. En estas condiciones, se estima suficientemente acreditado el valor de los pisos, en la fecha de devengarse este Impuesto de Sucesiones.

## COMPROBACIÓN DE VALORES: FALTA DE APORTACIÓN DE PRUEBA DE INMUEBLE ARRENDADO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 31 de marzo de 2023.

Alega el demandante que la Administración ha infringido la resolución del TEAR de 2019, al haber realizado una segunda valoración, con igual o análogo defecto que la primera. La Hacienda habría realizado una valoración que sería inexacta, como las dos anteriores, por no tener en cuenta que la casa está alquilada. Lo cual habría alegado el demandante, en todos los recursos interpuestos.

Para la Sala, el demandante no aporta prueba del arrendamiento. Solamente la aportó con su escrito de alegaciones en la reclamación económico administrativa origen del presente recurso, presentado ante el TEAR, y al cual no tuvo acceso la Inspección de Tributos. Solamente la ha aportado en esta ocasión, porque, examinado el expediente del primer procedimiento de inspección iniciado, puede comprobarse en el Acta de Inspección de Disconformidad que el demandante no hizo constar la situación de arrendado del inmueble, ni tampoco en el escrito de alegaciones previas al acta.

En el procedimiento de inspección reiniciado, en la diligencia de constancia de hechos de la representación del contribuyente afirma que no autorizará que el perito de la Administración visite el inmueble, por haber suficientes tasaciones en el expediente, y por haberse realizado obras después de devengado el impuesto, pero, no indicó que estuviese arrendado. Siendo probablemente por ello que en el informe de valoración el perito de la Administración fijó el valor del inmueble, bajo el supuesto de no tener constancia de que estuviese sujeto a arrendamiento, ocupación, uso

o explotación con influencia en su valor. En estas condiciones, por lo que consta en autos, si la tasación no ha tenido en cuenta que el inmueble estaba arrendado, es porque el contribuyente no aportó esta información en tiempo oportuno. Por lo mismo, no se habría requerido a los arrendatarios para autorizar la visita al inmueble.

Adicionalmente, la simple circunstancia de que esté arrendado un inmueble no influye en su valor, puesto que es compatible con que su propietario pueda usarlo, rentabilizarlo y transmitirlo, salvo concretas condiciones del contrato. En el presente caso, se trataba de un contrato de arrendamiento reciente, no sometido a renta antigua ni prórroga perpetua, no justificando el demandante, que entorpezca las facultades de la propiedad.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ...58

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....58

• Liquidaciones firmes de plusvalía. Procedimientos especiales de revisión. .... 58

• Legitimación de quien asume la obligación tributaria en virtud de pacto o contrato con el obligado legal..... 59

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE

#### LIQUIDACIONES FIRMES DE PLUSVALÍA. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN.

Tribunal Supremo. Sentencia de 3 de mayo de 2023.

El recurso suscitado se trata, de indagar la operatividad de determinadas vías de reacción frente a liquidaciones firmes de plusvalía. La solución dista mucho de ser homogénea y para embridarla habrá que considerarlas circunstancias particulares de cada caso. En el presente, el Ayuntamiento inadmitió los procedimientos de revisión instados por la entidad A., S.A.U. frente a liquidaciones firmes, relativas al impuesto del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. La sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla estimó el recurso y anuló las liquidaciones sobre la base de apreciar, tras la oportuna valoración de la prueba, la inexistencia del hecho imponible al haberse transmitido el inmueble por un valor inferior al de su adquisición, pronunciándose -posteriormente- sobre la vía que estima idónea para canalizar la solicitud de revisión de la entidad contribuyente.

Para la Sala, tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 LGT. Pues bien, sin perjuicio de que la sentencia recurrida rechace la apreciación de causa de nulidad de pleno derecho por la vía del artículo 217 LGT, aprecia la incorrección del acuerdo de inadmisión adoptado por el Ayuntamiento, sobre la base de que "la mercantil actora instó en vía administrativa la devolución de ingresos indebidos, instando el procedimiento de revisión de oficio y el de revocación, siendo lo cierto que el Ayuntamiento solo da respuesta inadmitiendo la revisión de oficio, y no iniciando de oficio el procedimiento de revocación, ni pronunciándose sobre esta solicitud." Sin embargo, no pueden trasladarse aquí las consecuencias en la sentencia 154/2022, de 9 de febrero, toda vez que, en el caso ahora enjuiciado (i) la solicitud de A., S.A.U se fundamentaba solo en el artículo 219 LGT -subsidiariamente- y no en el supuesto del art. 221.3 LGT y (ii) porque la demanda presentada ante el Juzgado contencioso administrativo de Sevilla no viene a denunciar que se invocara también el procedimiento del artículo 221.3 LGT con relación al artículo 219 LGT, sino que insiste en que, en su opinión, concurren causas de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, de modo que la respuesta del juez de instancia debió haberse limitado a analizar o no su concurrencia.

Por tanto, no resulta posible fijar doctrina en los términos acotados por el auto de Admisión, si bien de acuerdo con lo expresado, se estima el recurso de casación del Ayuntamiento en cuanto que la sentencia apreció incorrectamente la vía procedimental de revisión instada por la entidad contribuyente y, consecuentemente, desestimar el recurso contencioso-administrativo que la representación procesal de A., S.A.U. interpuso ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla.

## LEGITIMACIÓN DE QUIEN ASUME LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN VIRTUD DE PACTO O CONTRATO CON EL OBLIGADO LEGAL.

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de abril de 2023.

El objeto de este recurso consiste en determinar si quien resulta obligado al pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo, se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y para solicitar la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquélla.

Es preciso aclarar que la legitimación activa es la que discurre a través de las vías impugnatorias previas al proceso judicial, es decir, la que ostenta -o no- quien solicita la devolución de lo pagado, en concepto fiscal, por quien ha asumido tal obligación, ante la Administración por razón de lo pactado contractualmente con quien sí estaba obligado por la ley (el transmitente, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso - art. 106.1.b) Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales-).

El Tribunal establece como doctrina la siguiente:

1) El obligado al pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquélla, por ser incompatible la falta de legitimación administrativa con la judicial, necesariamente unida a la previa, reconocida por nuestra jurisprudencia.

2) La STC nº 182/2021 ha declarado la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL que "...supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad". El impuesto es, pues, inexistente y así debió declararlo el Ayuntamiento, incluso de oficio.

