

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 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

COVID-19:

- ARAGÓN
- CASTILLA Y LEÓN
- LA RIOJA
- MADRID
- NAVARRA
- PAÍS VASCO

OTRAS NOVEDADES AUTONÓMICAS

- ANDALUCÍA
- CATALUÑA
- PAÍS VASCO

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

- El principio de buena administración y los retrasos de la administración tributaria en la ejecución de las resoluciones estimatorias en parte de los tribunales económico administrativos.

Ricardo Huesca Boadilla.

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho15

- Sustracción de datos bancarios y condena por delito fiscal (a propósito de la STC 97/2019, de 16 de julio, sobre el caso Falciani)

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional 31

TEMAS FISCALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 40
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones44
- Procedimiento Tributario50

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 53

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

Se transcribe la disposición de mayor interés a efectos tributarios

Disposición adicional primera Extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones tributarias del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.

Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley

8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

Para consultar el texto íntegro:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-4554>



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS COVID-19:	6
ARAGÓN:	
Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma.	6
Resolución de 22 de abril de 2020, del Director General de Tributos, por la que se habilita excepcionalmente la presentación de autoliquidaciones y documentación complementaria por medios electrónicos en los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones	7
CASTILLA Y LEÓN:	
Resolución de 14 de abril de 2020, de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, por la que se proroga la ampliación de plazo establecida por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	8
Resolución de 14 de mayo de 2020, de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, por la que se proroga la ampliación de plazo establecida por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	8
LA RIOJA:	
Orden HAC/19/2020, de 28 de abril, por la que se adoptan medidas urgentes complementarias en materia de plazos de presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para responder a la prolongación del impacto económico del COVID-19.	9
MADRID:	
Resolución de 21 de abril de 2020, del Director General de Tributos, por la que se proroga la ampliación de plazo establecida por la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.	9
NAVARRA:	
Decreto Ley Foral 3/2020, de 15 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19)	10
Decreto Ley Foral 4/2020, de 29 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19)	10
PAÍS VASCO:	
Álava.	
Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de mayo. Aprobar la adopción de nuevas medidas tributarias relacionadas con el COVID-19.	11
Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19	11
Guipúzcoa	
Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19.	12
Vizcaya.	
Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.	12
OTRAS NOVEDADES AUTONÓMICAS:	13
ANDALUCÍA:	
Plan de Control Tributario: Resolución de 5 de mayo de 2020, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2020.	13
CATALUÑA:	
Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente	13
PAÍS VASCO.	
Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Guipúzcoa	13
Norma Foral 1/2020, de 24 de abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico	13



Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma.

Artículo 1. Ampliación de los plazos para la presentación y pago de determinados impuestos.

1. Los plazos para la presentación y pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los Tributos sobre el Juego, que finalicen durante el periodo comprendido entre la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID19, y la finalización de dicho estado de alarma, prórrogas incluidas, se amplían por período de dos meses adicionales, computándose dicha ampliación desde el día siguiente a la fecha de finalización del plazo que inicialmente correspondiera a cada autoliquidación.

2. No obstante, si como resultado de la ampliación de plazos prevista en el apartado anterior, en el momento en que se declare la finalización del estado de alarma el plazo disponible para la presentación y pago de las autoliquidaciones fuera inferior a un mes, el plazo se ampliará hasta un mes contado desde el día siguiente a la finalización del estado de alarma.

3. Los plazos para la presentación y pago de las autoliquidaciones a que se refiere el apartado 1 que finalicen dentro del mes siguiente al término del estado de alarma y no durante el transcurso del mismo, no resultando, en consecuencia, ampliados por los efectos de dicho apartado, se amplían en un mes contado desde el día siguiente al del término del estado de alarma.

Artículo 2. Ampliación del plazo para solicitar la prórroga de la presentación de autoliquidaciones en las adquisiciones por causa de muerte.

1. El plazo para solicitar la prórroga a que se refiere el artículo 133-5 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, se amplía en dos meses adicionales en aquellos casos en los que el vencimiento del mismo se hubiera producido durante el periodo com-

prendido entre la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y la finalización de dicho estado de alarma, prórrogas del mismo incluidas.

2. El plazo de solicitud de prórroga del apartado anterior se ampliará en un mes a contar desde el día siguiente al de finalización del estado de alarma, en el caso que el plazo ampliado indicado en el mismo resulte a dicha fecha menor de un mes, o cuando el plazo para la solicitud de prórroga inicialmente previsto finalizase dentro del mes siguiente al término de dicho estado de alarma.

Artículo 3. Presentación telemática.

Las medidas contempladas en esta orden se entienden sin perjuicio de la posibilidad que tienen los contribuyentes de efectuar la presentación y el pago de las autoliquidaciones correspondientes a dichos impuestos por medios telemáticos. A tal efecto, la solicitud de cumplimentación de las autoliquidaciones dirigida a la Administración Tributaria del Gobierno de Aragón, implicará la autorización para que la misma efectúe la presentación telemática de las mismas, en la forma y con las condiciones que establezca, en su caso, el Director General de Tributos.

Artículo 4. Suministro de información y documentación por vía telemática.

1. Las obligaciones de suministro y remisión de las copias simples electrónicas y de las fichas notariales, establecidas reglamentariamente para los notarios en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, se aplicarán igualmente a todos los notarios que autoricen documentos públicos que contengan hechos imponible de impuestos cuya gestión y recaudación esté atribuida a la Comunidad Autónoma de Aragón, cualquiera que sea el ámbito territorial donde ejerzan su función.

2. El cumplimiento de cualquier obligación legal de suministro regular de información con trascendencia tributaria relativa a cualquiera de los impuestos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón, ya venga establecida

por norma estatal o autonómica, deberá realizarse utilizando los canales y requisitos de comunicación electrónicos que, en su caso, estén determinados legal o reglamentariamente.

Disposición derogatoria única. Derogaciones.

Queda derogada la Orden HAP/235/2020, de 13 de marzo, por la que se adoptan medidas temporales y excepcionales relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón, así como cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan o contradigan lo dispuesto en la presente Orden. Asimismo, queda sin efecto la Resolución de 1 de abril de 2020, del Director General de Tributos, por la que se adoptan medidas adicionales a las de la Orden HAP/235/2020, de 13 de marzo.

Disposición final primera.

Habilitaciones. 1. Se habilita al Director General de Tributos para que, mediante Resolución, prorrogue la ampliación de los plazos a que se refiere esta Orden, si así lo requiere la

persistencia de la situación de emergencia, y dicte las instrucciones correspondientes para la efectiva aplicación de las medidas contempladas en la orden.

2. Asimismo, al objeto de minimizar, en la medida de lo posible, la asistencia presencial a las oficinas de la Administración Tributaria, se habilita al Director General de Tributos para que, mediante Resolución, adopte las medidas oportunas, priorizando la presentación telemática, la atención telefónica y por medios electrónicos habilitados al objeto. Disposición final segunda. Entrada en vigor.

1. La presente Orden entrará en vigor el mismo día de su publicación en el "Boletín Oficial de Aragón".

2. No obstante, las medidas contempladas en los artículos 1 a 3 de esta Orden tendrán efectos desde el día 14 de marzo de 2020.

RESOLUCIÓN de 22 de abril de 2020, del Director General de Tributos, por la que se habilita excepcionalmente la presentación de autoliquidaciones y documentación complementaria por medios electrónicos en los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones.

Durante el periodo de duración del estado de alarma, prórrogas incluidas, en aquellos supuestos de imposibilidad o dificultad manifiesta del obligado tributario, persona física, para efectuar la presentación telemática, cuando la misma sea perentoria o urgente por motivo distinto al vencimiento del plazo establecido al efecto, y la competencia para la gestión tributaria esté atribuida a la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón o a las Subdirecciones Provinciales de Tributos de Huesca y Teruel, la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto cuarto de esta Resolución, podrá considerar como medio adecuado para la completa presentación de la autoliquidación, así como de la documentación complementaria a que se refieren el apartado 2 del artículo 10 y el apartado 1 del artículo 11 de la Orden HAP/1225/2017, de 7 de agosto, la **remisión de una copia escaneada** de las mismas dirigida a la dirección de correo electrónico tributos@aragon.es, en las condiciones y supuestos que se establecen en esta Resolución.

En caso de que el acto sujeto a gravamen se documente en escritura pública, solo será posible esta forma de presentación cuando una copia electrónica de la misma se encuentre en poder de la Administración Tributaria por haber sido remitida por el notario autorizante en cumplimiento de las obligaciones formales establecidas reglamentariamente. Asimismo, en tal caso, el obligado tributario quedará eximido de

la incorporación de dicha escritura pública a la documentación remitida por correo electrónico.

(...)

La recepción de copias escaneadas de las autoliquidaciones y de la documentación complementaria que deba acompañarlas, así como la posterior obtención de la correspondiente "Diligencia de presentación", no exime a los obligados tributarios de la obligación de la presentación ulterior de toda la documentación original cuando les sea requerido por la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción.

Quedan excluidos de la presentación por medios electrónicos regulada en esta Resolución, todas las personas obligadas legalmente a relacionarse electrónicamente con la Administración y los profesionales acreditados y autorizados como presentadores de impuestos ante la Dirección General de Tributos para la utilización, a tal efecto, de las aplicaciones de presentación telemática.

Las medidas contempladas en esta Resolución desplegarán sus efectos desde el día 14 de marzo de 2020 hasta la fecha en que se reanude la normal atención presencial en las oficinas dependientes, orgánica o funcionalmente, de la Dirección General de Tributos.

CASTILLA Y LEÓN

Resolución de 14 de abril de 2020, de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, por la que se prorroga la ampliación de plazo establecida por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Resuelve:

Ampliar, a partir del día 20 de abril de 2020, en un mes adicional los plazos para la presentación de la autoliquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con respecto a los ya establecidos por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Esta resolución resultará de aplicación tanto a los plazos en curso no vencidos surgidos de hechos imponibles devengados con anterioridad a la entrada en vigor de la mencionada Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, como a los plazos que se abran como consecuencia de hechos imponibles que se devenguen posteriormente, y su vigencia se extenderá hasta la finalización de las prórrogas del estado de alarma establecido por el Real Decreto 463/2020.

CASTILLA Y LEÓN

Resolución de 14 de mayo de 2020, de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, por la que se prorroga la ampliación de plazo establecida por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ampliar, a partir del día 20 de mayo de 2020, en un mes adicional los plazos para la presentación de la autoliquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con respecto al ya establecido por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la Resolución de 14 de abril de 2020, de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, por la que se prorroga la ampliación de

plazo establecida por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo.

Esta resolución resultará de aplicación tanto a los plazos en curso no vencidos surgidos de hechos imponibles devengados con anterioridad a la entrada en vigor de la mencionada Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, como a los plazos que se abran como consecuencia de hechos imponibles que se devenguen posteriormente, y su vigencia se extenderá hasta la finalización de las prórrogas del estado de alarma establecido por el Real Decreto 463/2020.

LA RIOJA

Orden HAC/19/2020, de 28 de abril, por la que se adoptan medidas urgentes complementarias en materia de plazos de presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para responder a la prolongación del impacto económico del COVID-19.

Artículo único. Plazos de presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. En los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la presentación y pago de todas aquellas declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo finalice desde el día 30 de abril y hasta el 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, el plazo se ampliará un mes.

2. Esta ampliación de plazo resultará aplicable a las de-

claraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones que por aplicación de la Orden HAC/13/2020, de 31 de marzo, debieran presentarse durante el periodo indicado en el párrafo anterior.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente Orden entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de La Rioja.

MADRID

RESOLUCIÓN de 21 de abril de 2020, del Director General de Tributos, por la que se prorroga la ampliación de plazo establecida por la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.

Primero

Ampliar, a partir del día 27 de abril de 2020, en un mes adicional los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid con respecto a los ya establecidos por la Orden de 26 de marzo de 2020 de la Consejería de Hacienda y Función Pública.

Segundo

Aplicar esta Resolución tanto a los plazos en curso no vencidos surgidos de hechos impositivos devengados con ante-

rioridad a la entrada en vigor de la Orden de 26 de marzo de 2020 de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid, siempre que su plazo legal de presentación no hubiera ya finalizado el 12 de marzo de 2020, como a los plazos que se abran como consecuencia de hechos impositivos que se devenguen posteriormente.

NAVARRA

Decreto Ley Foral 3/2020, de 15 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).

Disposición adicional tercera. Modificación de la disposición adicional segunda de la Ley Foral 7/2020, de 6 de abril, por la que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley Foral 7/2020, de 6 de abril, la disposición adicional segunda de la mencionada Ley Foral queda redactada de la siguiente forma

“Disposición adicional segunda.–Modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril. Se añade un párrafo al número 26 del artículo 35.I.B) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que

tendrá la siguiente redacción:

“Asimismo, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, las escrituras públicas de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, siempre que tengan su fundamento en los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado Real Decreto-ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual.”

Decreto Ley Foral 4/2020, de 29 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).

Artículo 4. Cómputo del plazo de presentación e ingreso de declaraciones y autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020 no computará a efectos de los plazos de presentación e ingreso establecidos en el artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, ni a efectos de los plazos de presentación e ingreso establecidos en el artículo 91 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral 165/1999, de 17 de mayo.

Disposición adicional primera.–Modificación de la Ley Foral 7/2020, de 6 de abril, por la que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).

Se modifica el artículo 13.4 de la Ley Foral 7/2020, de 6 de abril, por la que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sani-

taria del coronavirus (COVID-19, que queda redactado de la siguiente forma:

“4. Durante el periodo comprendido desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020 se mantendrán las compensaciones de oficio de las devoluciones tributarias y de otros pagos reconocidos por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o por las entidades locales de Navarra, dictándose las providencias de apremio que de tales compensaciones se deriven.”

Disposición final tercera.–Entrada en vigor y vigencia.

1. Este Decreto-ley Foral entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra y mantendrá su vigencia mientras el Gobierno de Navarra determine que persisten las circunstancias extraordinarias que motivan su aprobación.

2. Asimismo, aquellas medidas previstas en este Decreto-ley Foral que tienen plazo determinado de duración se sujetarán al mismo.

PAÍS VASCO

Álava. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de abril.

Segundo. Modificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se añade un nuevo número 49 a la letra B) del artículo 69 Uno de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con la siguiente redacción: “49. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual

de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.”

Disposiciones finales

Primera. Entrada en vigor.

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOTA, y producirán efectos desde las siguientes fechas: a- La disposición primera desde el 2 de abril de 2020 y b- la disposición segunda desde el 18 de marzo de 2020.

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de mayo. Aprobar la adopción de nuevas medidas tributarias relacionadas con el COVID-19.

Artículo 1. Notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos El Decreto Foral 5/2020, de 21 de enero, que establece la regulación de las notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, entrará en vigor el 7 de septiembre de 2020.

Artículo 2. Plazo para interponer recursos y reclamaciones En los casos señalados en el párrafo siguiente, la totalidad del plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas empezará a contarse desde el 1 de junio de 2020. Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará tanto a los supuestos en que habiéndose iniciado el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa no hubiera finalizado antes del 14 de marzo de 2020, como a los supuestos en los que a dicha fecha no se hubiera notificado aún el acto administrativo objeto del recurso o reclamación pero sí lo hubiera sido antes del 1 de junio de 2020.

Artículo 3. Plazo de presentación y pago de autoliquidaciones de impuestos que no se presentan de forma periódica o recurrente En los casos señalados en el párrafo siguiente, la totalidad del plazo establecido para la presentación e ingreso de autoliquidaciones de impuestos que, con carácter general, no se presentan de forma periódica o recurrente y no se recaudan a través de recibo, empezará a contarse desde el 1 de junio de 2020. Lo dispuesto en el párrafo anterior se

aplicará tanto a los supuestos en que, habiéndose iniciado el plazo para la presentación y pago de la autoliquidación del impuesto, el mismo no hubiera finalizado antes del 14 de marzo de 2020, como a los supuestos en los que dicho plazo hubiera empezado a contar desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 1 de junio de 2020.

Artículo 11. Medida extraordinaria de flexibilización de cierto tratamiento tributario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen a que se refiere la letra c del apartado uno del artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se amplía en seis meses el plazo de doce meses, a contar desde la adquisición de la vivienda, para la presentación de la documentación justificativa del cumplimiento del requisito contenido en el número 2 de dicha letra c), cuando dicho plazo finalice entre el 14 de marzo y el 31 de diciembre de 2020.

Disposiciones finales:

Primera. Entrada en vigor. El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOTA y producirá, en los supuestos así señalados, los efectos expresamente establecidos en su articulado.

Guipúzcoa. Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19.

Artículo 3. Medidas complementarias en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

1. El plazo de 18 meses previsto en el último párrafo de la letra c) del artículo 11.1 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la habilitación de un local como vivienda, se amplía en seis meses, cuando dicho plazo finalice entre el 14 de marzo y el 31 de diciembre de 2020.

2. Con efectos desde el 18 de marzo de 2020, se da nueva redacción al número 39 del artículo 41.I.B. de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmi-

siones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

«39. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.»

Vizcaya. Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

Artículo 3.—Actividades declaradas prioritarias con carácter temporal A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales al mecenazgo en actividades prioritarias establecidos en el artículo 42 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de

marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

OTRAS NOVEDADES AUTONÓMICAS

ANDALUCÍA

Plan de Control Tributario: Resolución de 5 de mayo de 2020, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2020.

CATALUÑA

Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.

PAÍS VASCO

Guipúzcoa. Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Guipúzcoa. Norma Foral 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 15

El principio de buena administración y los retrasos de la administración tributaria en la ejecución de las resoluciones estimatorias en parte de los tribunales económico administrativos

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado. Doctor en Derecho..... 15*

Sustracción de datos bancarios y condena por delito fiscal (a propósito de la STC 97/2019, de 16 de julio, sobre el caso Falciani)

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional.....31*

TRIBUNAL SUPREMO: TEMAS FISCALES

EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN Y LOS RETRASOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS EN PARTE DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado. Doctor en Derecho.*

1.- INTRODUCCIÓN

Es bien conocida la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria que, como ha tenido oportunidad de resaltar el Tribunal Supremo, ha de inspirar y tenerse presente por todos los órganos que intervienen en la gestión y revisión de los actos administrativos tributarios.

Ejemplo claro de esa doctrina lo constituyen las Sentencias de 14 de febrero de 2017 (c. 2379/2015), 17 de abril de 2017 (c. 785/2016) y 5 de diciembre de 2017 (c. 1727/2016), que tuvieron oportunidad de ocuparse del tema y que, como vamos a ver, - no podía ser de otra forma -, inspiran la primera decisión adoptada por el Alto Tribunal resolviendo un recurso de casación admitido tras la entrada en vigor del nuevo régimen de ese recurso consecuencia de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, más en concreto en la Sección Tercera del Capítulo III, Título IV (artículos 86 y siguientes), dedicados al recurso de casación.

Al derecho a una buena administración tomando como referencia el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se ha referido, entre otros, Martínez Lago como un contrapeso a lo que denomina afán de superioridad y dominio de la Administración tributaria investida, como las demás, de la autotutela declarativa y potenciada con la autotutela de ejecución¹.

En los casos previos resueltos por la Sala y que conforman su doctrina se aborda el juego del principio de buena administración, esencialmente en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico adminis-

trativo tras un fallo estimatorio parcial, lo que hace necesario, por tanto, que el órgano administrativo competente para ejecutar la resolución adopte el pertinente acto de ejecución que, en este caso, no es otro que acordar la retroacción de actuaciones al momento en que se advirtió el vicio formal que determinó la anulación parcial del acto impugnado ante el tribunal y la continuación del procedimiento desde esa fecha².

En este sentido, el actual artículo 239 de la LGT/2003, relativo a las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, dispone en su apartado 3 que:

“3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No

¹ Nos estamos refiriendo en concreto a su trabajo “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”. Revista Aragonesa de Administración Pública. 2011. Sobre el tema pueden también consultarse, entre otros muchos, los trabajos de Ruiz Toledano, JI “El Nuevo Reglamento de Revisión Tributaria. Comentado”. Ed. La Ley. 2006. Págs. 987 y ss y Mercedes Martínez, V. en la obra conjunta “Manual de Revisión de Actos en materia tributaria”. Abogacía General del Estado- Dirección del Servicio Jurídico del Estado”. Editorial Thomson Aranzadi. 2006. Págs. 927 a 951.

² El Defensor del Pueblo – como destaca en su trabajo Martínez Lago- , se refirió, en su momento, de forma crítica, a la configuración de los Tribunales Económico-administrativos denunciando su utilización abusiva, cuando no antijurídica, de resoluciones que, anulando el acto administrativo impugnado, evitan pronunciarse sobre el fondo de la cuestión debatida conforme a lo pedido por el reclamante, retro trayendo el expediente al momento de la comisión del vicio de forma, lo cual produce un efecto de noria que lleva al recurrente al mismo punto de partida después de la fatigosa carga de recurrir (Informe de 2001. Pág. 579).

se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes”.

La nueva redacción de ese apartado 3, especialmente su último párrafo, eleva a rango legal, en el ámbito económico administrativo, las previsiones generales contenidas en el artículo 66.2 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre ejecución de las resoluciones administrativas, añadiendo, a mayor abundamiento, una consecuencia jurídica importante, en línea con la previsión general para el incumplimiento de los plazos para resolver contenida en el artículo 26.4 LGT/2003 así como en los artículos 225.4 y 240.2 de la misma Ley, cual es que no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

No obstante, tratándose de actos dictados en el procedimiento inspector, los más importantes, como ha tenido ya oportunidad de señalar el Tribunal Supremo, los actos de ejecución de las resoluciones judiciales o económico administrativas que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones e incluso por defectos de fondo, que requieran un acto postrero de ejecución, se regirán, siempre, dada su especialidad, por lo dispuesto en el artículo 150.5 (hoy 150.7) LGT/2003 y no por el artículo 66.2 RRVA -Sentencia de 30 de enero de 2015 c.1198/2013 – reiterada en la de 5 de diciembre de 2017,c.1727/2016 entre otras-, en la que puede leerse que:

«Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección».

El efecto derivado del incumplimiento de los plazos previstos en ese artículo 150.5 LGT, no es otro que la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción consecuencia de las actuaciones inspectoras, el mismo que el derivado del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector recogido en el apartado 2.a) (hoy 6.a) de ese precepto.

2.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

Dado que, como veremos, fuera de la proclamación programática de este principio, habrá que estar, como se deduce del último fallo de la Sala, a las circunstancias singulares de cada caso, debemos comenzar diciendo, como recuerda la Sentencia del Alto Tribunal de 17 de abril de 2017 c. 785/2016 (FJ Tercero), citada, que el principio de buena administración, de tan arraigada raigambre en el Derecho Europeo, forjado en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y plasmado, como vimos, en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea - cuya proyección práctica en general no puede desconocerse-, es un principio implícito en la Constitución (arts. 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

No está de más recordar el contenido de esos preceptos

El artículo 9.3 CE establece que: *"La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".*

Por su parte el artículo 103 CE nos recuerda que: *"La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".*

El artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del 2 de octubre) dispone:

"Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...)

d) *Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.*

e) *Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional".*

En el ámbito de la Unión Europea, el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea número C 202, de 7 de junio de 2016, páginas 389 a 405) *especifica que "toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable (...)".*

La Sentencia del Tribunal Supremo, citada, de 17 de abril

de 2017, va un poco más allá al señalar ya que le es exigible a la Administración *“una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”*.

Por último, con especial aplicación al caso planteado, la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 c. 1727/2016, citada, completa la argumentación diciendo que:

“(…) Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas ".devengados y, en su caso, los de demora, comisiones y gastos pendientes a la fecha de la referida escritura, que es la cantidad o cosa valuable objeto de la escritura pública formalizada”.

3.- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN A LOS ACTOS DE EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS QUE, EN RELACIÓN A LOS ACTOS DICTADOS EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR, ESTIMAN PARCIALMENTE LA RECLAMACIÓN CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES POR DEFECTOS FORMALES Y A LAS ESTIMATORIAS PARCIALES POR DEFECTOS DE FONDO.

Aunque, como tendremos oportunidad de ver, los problemas pueden surgir en dos momentos distintos, el primero y quizás más importante, en el intervalo que va desde que se dicta la oportuna resolución por el Tribunal Económico Administrativo hasta que se recepciona la misma con el expediente administrativo por el órgano encargado de la ejecución, y el segundo, desde que se recibe por dicho órgano hasta que se dicta el oportuno acto de ejecución, resulta oportuno poner de manifiesto que, en cualquier caso, el Tribunal Supremo ha reconocido, en principio, que la fecha válida para apreciar si se ha dado cumplimiento a los plazos previstos en el artículo 150.5 (150.7) de la LGT/2003 no es otra, como reza el propio precepto, y no antes, la de *“recepción del expediente por el*

órgano competente para ejecutar la resolución”.

En este sentido, basta con hacernos eco de la Sentencia de 2 de diciembre de 2015 c.3811/2013, en la que, con cita de otras anteriores, puede leerse que:

“(…) Así, para fijar la fecha concreta de inicio del procedimiento de ejecución la sentencia de la Sala Tercera de 19 de diciembre de 2011 recordó que el artículo 150.5 LGT establece que “el momento de la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución es el que tiene que tomarse en consideración para fijar el cómputo del plazo que le resta a la Administración tributaria para hacerlo”.

Y en sentencia de 4 de noviembre de 2013 (casa. unif. doct. n.º 495/2011) se reitera el criterio sobre la fecha a considerar para determinar la LGT aplicable --la de 1963 o la de 2003-- cuando se trata del procedimiento sobre el que se proyecta la previsión del artículo 150.5 ; debe ser la fecha de recepción del expediente por el órgano gestor competente para ejecutar la correspondiente resolución del tribunal económico-administrativo o del órgano jurisdiccional que anuló la inicial liquidación y estableció los datos definitivos para la nueva liquidación procedente.

La resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2013 , dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, fija el mismo criterio, como no podía ser de otra forma: La fecha que ha de tomarse a efectos de la aplicación del artículo 150.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria es la de recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución o sentencia y no la fecha de notificación de la resolución al órgano legitimado para interponer el recurso de alzada ordinario o el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La fecha a tener en cuenta no es pues la de la notificación del acuerdo de ejecución al sujeto pasivo, sino cuando la "Inspección" recibió la comunicación de la resolución judicial o económico-administrativa.

Como puede observarse, el propio Tribunal Supremo hace referencia al órgano concreto que debe recibir la resolución del Tribunal para que se inicie el plazo utilizando la expresión la Inspección. La utilización de esta expresión deja pocas dudas, a efectos de la adecuada exégesis del artículo 150.5 de la LGT, acerca de no poder considerar en ningún caso la fecha de la notificación de la resolución al propio interesado; el órgano que debe recibir la notificación para que se pueda considerar iniciado el plazo a que se refiere ese precepto es el que liquidó (la Inspección) y no otro.

Más recientemente en la sentencia de 17 de junio de 2015 (RJ 2015, 2957) (rec. n.º 2302/2013), a propósito de un litigio con un supuesto de hecho idéntico al que aquí nos ocupa, hemos dicho:

Es patente que el tenor literal del artículo 150.5 de la LGT alude a la "recepción de la resolución o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal, o por el órgano competente que deba continuar el procedimiento" expresión que no es

absolutamente diáfana pero sí clara. El precepto alude a la "recepción de la resolución o del expediente..." lo que sólo puede tener lugar mediante una remisión de lo que constituye la "resolución" expedida por el órgano que la dictó, o del "expediente remitido por el órgano que lo tenía en su poder". Lo que parece evidente es que el texto legal no puede ser sustituido por una comunicación de documentos hecha por quien interviene en el procedimiento.

Tampoco merece mejor resultado la alegación sobre la vulneración de los principios básicos que rigen el procedimiento administrativo, Y en concreto su iniciación. De entrada, ha de tenerse presente que no estamos en presencia de "actos de iniciación" del procedimiento administrativo, pues es evidente que el precepto controvertido contempla un procedimiento administrativo ya en curso, que ha sido interrumpido y que se reanuda. Además, una cosa es el "inicio de un procedimiento", y, otra, bien distinta, es la reanudación de otro ya existente, razón por la que las reglas aplicables a aquél y sus efectos no pueden ser las mismas que las de éste.

Por último, es rechazable la idea de que el cumplimiento del plazo, cuando de comunicación de órganos jurisdiccionales se trata, como es el caso, quede en poder y al arbitrio de la Administración, pues la remisión de expediente es efectuada por un órgano jurisdiccional, ajeno por naturaleza al órgano administrativo encargado de la ejecución.

Con independencia de lo anterior, es evidente, en nuestra opinión, la necesidad de que la fecha que fije el "dies a quo" del cómputo del plazo que establece el artículo 150.5 de la LGT es la de "recepción" del expediente o resolución remitida por el órgano que dictó la decisión a ejecutar, por la elemental consideración de que su ejecución puede exigir, y con frecuencia exigirá, la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de "interesados" en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios.

Como dice el Abogado del Estado, parece claro que el precepto establece que el cómputo del plazo se debe hacer, desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Y esta recepción se produce, no porque lo comunique a la Administración el contribuyente, sino porque el expediente sea remitido por el Tribunal que ha dictado la resolución judicial, incluyendo la sentencia o resolución a ejecutar, junto con el expediente administrativo (art. 104 y siguientes de la LJCA). Y esta fecha, en el presente caso, no es otra que, 7 de abril de 2011.

Asunto sustancialmente idéntico también al que ahora decidimos ha sido resuelto por esta Sala en la sentencia de 17 de junio de 2015 dictada en el recurso de casación núm. 3817/2013".

En todo caso, como hemos visto, con cita de las sentencias pertinentes, el Alto Tribunal ha dejado también sentado que las previsiones contenidas en el artículo 150.5 LGT/2003 son

aplicables no solo a los casos de estimación parcial por defecto de forma con retroacción de actuaciones sino también a los de estimación parcial por defectos de fondo(siendo aplicable esta doctrina también con el nuevo artículo 150.7) como ha tenido oportunidad de dejar sentado el Tribunal Supremo (Sentencias de 4 de abril de 2013 c.u.d. 3776/2012, 12 de junio de 2013 c.1921/2012, 18 de octubre de 2013 c.u.d.830/2012 y 4 de marzo de 2015 c.1295/2013). En esta última puede leerse:

"Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria , tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales.

Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

Por ello, y sentado el criterio de que sólo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones cuando la anulación ha tenido lugar por motivos de forma, se ha de entender que en las sentencias de 4 de abril de 2013 , 12 de junio de 2013 y 18 de octubre de 2013 , antes referidas, al hablar de "retroacción" o de "retroacción material" lo hacíamos a los únicos efectos de aplicar también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo".

En principio queda claro, por tanto, y no debería ser ya objeto de debate alguno que, en el seno del procedimiento inspector, el plazo previsto en el artículo 150.5 LGT/2003 (hoy 150.7) para ejecutar una resolución judicial o económico administrativa que aprecie defectos formales o incluso materiales y ordene la retroacción de actuaciones (en el periodo que reste desde el momento en que se retrotraigan las ac-

tuaciones hasta su conclusión o el de seis meses, si este último fuere superior) empezará siempre a contarse desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, órgano que, normalmente, coincidirá con el que haya dictado el acto sujeto a revisión administrativa o judicial.

Sobre esa base, no sería admisible, como se encarga de recordar el Tribunal en ese fallo, aceptando el planteamiento del Abogado del Estado, anticipar el comienzo de ese plazo a la comunicación previa de la resolución que puede hacer a la Administración tributaria el contribuyente afectado y al que se le habrá notificado oportunamente el fallo dictado como interesado que es. Habrá que esperarse a la comunicación de ese fallo junto con el expediente administrativo por parte del órgano económico administrativo o judicial a la Administración y a la fecha de recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

El fallo en cuestión, como hemos visto, considera "necesario" que la fecha que fije el "*dies a quo*" del cómputo del plazo que establece el artículo 150.5 de la LGT sea la de "recepción" del expediente o resolución remitida por el órgano que dictó la decisión a ejecutar en la sede del órgano encargado de su ejecución, por la elemental consideración de que su ejecución puede exigir, y con frecuencia exigirá, -añade- la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de "interesados" en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios.

Estando claro que no puede tenerse presente a estos efectos la notificación al interesado en el procedimiento económico administrativo y judicial y la postrera actuación del mismo - vía comunicación anticipada del fallo dictado a la Administración tributaria - se puede deducir también con claridad, como reconoce la Sentencia citada, haciendo suya una Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2013, y lo ratifica, como veremos, la Sentencia de 18 de diciembre de 2019 c.4442/2018, que no podría tenerse tampoco en cuenta como *dies a quo* - ex artículo 150.5 LGT/2003 -, con carácter general, la fecha de notificación de la resolución al órgano administrativo legitimado para interponer un recurso de alzada ordinario o el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de acuerdo con el artículo 241.2 LGT/2003, como interesado que es en dicho recurso, pues esa notificación se le hará en esa condición y no como órgano encargado de la ejecución del fallo que ordena la retroacción de actuaciones o anula en parte por defectos de fondo el acto impugnado.

Dicho esto, es preciso analizar ya la problemática concreta contenida especialmente en las Sentencias de 14 de febrero y 5 de diciembre de 2017, ambas relacionadas con el procedimiento inspector y con el traslado final de una resolución de un TEA para su ejecución por el órgano competente de

la Administración tributaria, con una referencia precisa a los hechos producidos, que hacen que esas primeras conclusiones empiecen a ponerse en entredicho ante la actuación administrativa.

En la primera de ellas, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, estimatoria parcial con retroacción de actuaciones, que puso fin a la reclamación en primera instancia, de fecha de 29 de noviembre de 2006, fue notificada a la Administración en 7 de diciembre de 2006, y a la obligada tributaria en 16 de enero de 2007.

El Director del Departamento de Inspección interpuso recurso de alzada ordinario - ex artículo 241 LGT/2003- contra la citada resolución de 29 de noviembre de 2006. Posteriormente se desistió del mismo, dando lugar a resolución de archivo del TEAC notificada al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en 18 de diciembre de 2007, a la reclamante en 28 de diciembre de 2007, y a la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la Delegación Especial de Andalucía en 15 de febrero de 2008 -consta con sello de salida del TEARA de 5 de febrero de 2008 comunicación a la AEAT Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Andalucía, remitiendo documentación de las reclamaciones a las que se contrae la resolución del TEARA de 29 de noviembre de 2006, para dar cumplimiento al fallo dictado-.

En definitiva, -dice el fallo - a la AEAT se notificó resolución de 29 de noviembre de 2006 del TEARA en 7 de diciembre de 2006, y el archivo del recurso de alzada interpuesto se notificó a la misma AEAT en 18 de diciembre de 2007. En 20 de diciembre de 2007 se comunicó internamente al órgano encargado de su ejecución, y en 15 de febrero de 2008, remitiendo el TEAC en 5 de febrero de 2008 documentación para cumplimiento del fallo de la resolución de 29 de noviembre de 2006. Por último, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Andalucía, dicta el oportuno acto de ejecución, que le fue notificado al interesado el 28 de julio de 2008.

Pues bien, dicho esto, la Sentencia tras recordar la doctrina acerca del artículo 150.5 de la LGT/2003 sobre el momento en que debe empezar a computarse el plazo para ejecutar el fallo, a la que se ha hecho referencia, señala que:

"(...) Los términos del artículo 150.5 de la LGT son claros, el dies a quo para el cómputo de los seis meses es del de la efectiva recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Sin embargo, no puede dejar de considerarse que el citado precepto se enmarca dentro de lo que esta Sala ha reconocido como principio programático, así recordemos que es doctrina de esta Sala dictada ya con la Ley 1/1998 que con el establecimiento de plazos máximos de duración de los procedimientos de inspección el legislador introdujo un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente dirigido al equilibrio con la Administración. Por tanto, si la duración máxima del procedimiento inspector conforma un

derecho y una garantía del contribuyente, de suerte que la Administración no puede sobrepasarlo sin que se desencadene los efectos que el legislador liga a las actuaciones realizadas fuera de plazo, resulta evidente que este es el contexto en el que debe realizarse la lectura del art. 150.5 cuando prevé que «El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución», no está contemplado el legislador, pues, un supuesto excepcional autorizando una ampliación del plazo legalmente dispuesto, el plazo es el legalmente establecido, esto es, período que reste desde el momento en que se retrotraigan las actuaciones dentro del plazo legalmente dispuesto o seis meses si este fuera inferior, por lo que en este caso los derechos reconocidos sobre la duración máxima del procedimiento se materializan en que el contribuyente tenía derecho a que la Administración finalice las actuaciones en el plazo de seis meses. Ni ha querido el legislador ampliar el plazo legal, ni, claro está, se le está dotando a la Administración Tributaria de una facultad para ampliar el plazo legal a voluntad.

Con estos presupuestos ha de hacerse la lectura del citado precepto, en tanto que si no estamos ante una ampliación legalmente dispuesta del plazo máximo para la finalización de las actuaciones, **ha de convenirse que la prevención que introduce el art. 150.5, desde la recepción efectiva del expediente del órgano competente para ejecutar, indica que se pretende preservar un plazo suficiente para la realización de los actos necesarios para el cumplimiento definitivo, evitando los "tiempos muertos" que pudieran producirse desde la resolución judicial o económico administrativa y su notificación al momento en el que de manera real y efectiva puede llevarse a cabo la ejecución de lo resuelto, de manera que se dificultase o impidiese finalizar en plazo la regularización tributaria por los retrasos naturales que de la dinámica procedimental pudieran derivarse, esto es, se pretende dejar lo que podría identificarse como plazo neto evitando que la tramitación meramente formal del traslado del expediente reste un tiempo que pudiera resultar determinante para los intereses de la Hacienda Pública.**

En definitiva, conforme a la doctrina de este Tribunal expuesta en los pronunciamientos citados, el plazo establecido queda al margen de la voluntad de los interesados, por un lado la Administración Tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, por lo que no está en mano del obligado tributario adelantar el dies a quo comunicando a la Administración Tributaria la resolución judicial o económico administrativo; pero por otro, y en lo que ahora interesa, **el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel perio-**

do fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados. En definitiva, la Administración dispone del tiempo que reste o de seis meses de ser aquel inferior cuando haya comenzado o podido comenzar dichas actuaciones materialmente, plazo que no podrá sobrepasar en tanto que sería de aplicación los apartados 1 y 2 del art. 150, en otro caso el dies a quo se contará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución”.

Se recoge en la resolución del TEAC que la resolución del TEARA de 29 de noviembre de 2006, ordenando la retroacción de actuaciones, «consta únicamente notificada al Director de Departamento de Inspección y al Director General de Tributos (7-12-2006), y a la interesada (16-01-2007), pero no a la Dependencia de Inspección que había de ejecutarla», lo cual no es óbice para que la notificación hecha a la AEAT despliegue todos sus efectos, cuando por demás ya se ha indicado el órgano competente para ejecutar la resolución tuvo conocimiento, al menos, por comunicación interna de los órganos de la AEAT, en 20 de diciembre de 2007, del desistimiento del recurso de alzada y de su archivo.

Ya se ha dicho, la resolución del TEARA, en lo que ahora interesa, anuló las liquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000, además el apremio y la sanción impuesta, y ordenó la retroacción de actuaciones para la emisión de informe. Como se reconoce en la propia resolución del TEAC objeto de impugnación «Consta asimismo interpuesto recurso de alzada ordinario por el Director del Departamento y posterior desistimiento del mismo, aceptado por resolución de este TEAC de 5 de diciembre de 2007. Es cierto que el artículo 66.1 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 15 [sic] de mayo (RCL 2005, 1069) (en adelante, Reglamento de Revisión), en su párrafo segundo dispone que la interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión; y poniéndolo en relación con el apartado 4 de ese mismo precepto, a cuyo tenor, cuando la resolución ordena la retroacción de las actuaciones, se anulan los actos posteriores que traigan causa en el anulado y se devolverán las garantías, todo ello significa que la interposición del recurso de alzada ordinario del Director del Departamento no impedirá la ejecutividad de la resolución del TEARA», no se

hace cuestión, por tanto, que la Administración Tributaria incumplió el mandato que deriva de la normativa citada, puesto que con independencia del recurso de alzada deducido, venía obligada a la ejecución de la resolución de 29 de noviembre de 2006; sin embargo, ya se ha dicho, obvia actuación alguna tendente a la referida ejecución, presenta recurso de alzada y posteriormente desiste del mismo, de suerte que desde que tuvo conocimiento de la resolución del TEARA, en 7 de diciembre de 2006 se notificó al Director del Departamento de Inspección además de al Director General de Tributos, hasta que se notifica la nueva liquidación, que recordemos fue exactamente igual a la anulada excepto en lo referente al cálculo de los intereses, en 28 de julio de 2008, hubo transcurrido más de 19 meses; con ello queda claro que al no ejecutar la resolución del TEARA, interponer el recurso de alzada e incumplir el mandato reglamentario la Administración da lugar a que se imposibilite la aplicación del art. 150.5 de la LGT, hasta que el TEAC resuelva y remita el expediente o hasta que se desista con el archivo del recurso de alzada y remisión de expediente, burlando la finalidad y el fundamento del propio art. 150. La Administración, pues, incumplió, no una mera recomendación sin fuerza imperativa, sino el propio mandato reglamentario conectado con el principio de ejecutividad de los actos administrativos, y que aun cuando se hubiera remitido el expediente al TEAC, art. 61.2 del Real Decreto 520/2005, lleva aparejada la obligación de llevar a cabo aquellas actuaciones necesarias -tanto formales como materiales- para ejecutar la resolución del TEARA de 29 de noviembre de 2006, art. 66.1 del Real Decreto 520/2005. El TEAC resta consecuencia jurídica alguna a efecto del plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras al incumplimiento que en la propia resolución queda denunciado, atendiendo exclusivamente al tenor literal del art. 150.5 de la LGT, «El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución», pero con ello se quiebra el equilibrio entre las partes, al que hacíamos referencia, con el establecimiento de plazos máximos de las actuaciones inspectoras, con clara vulneración de esta garantía prevista a favor del obligado tributario, puesto que le bastaría a la Administración Tributaria con incumplir el mandato reglamentario, unido a otras actuaciones como es el caso en el que a la interposición del recurso de alzada se une el posterior desistimiento, para dilatar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a voluntad, consiguiendo por esta vía indirecta la consecución de un privilegio que carece de respaldo normativo alguno, al contrario que ha sido el propio legislador el que corrigió buscando un real y efectivo reposicionamiento entre las partes mediante el reconocimiento del derecho a favor del contribuyente estableciendo un plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras con carácter general y también cuando se ordena por resolución judicial o económico administrativa la retroacción de actuaciones, y los efectos deriva-

dos del exceso; el incumplimiento reglamentario expuesto, por lo demás, no es irrelevante, puesto que del mismo puede derivarse, de hecho en este caso se derivan, la extinción del derecho del obligado tributario respecto de la duración máxima de las actuaciones inspectoras y la no interrupción de los plazos de prescripción.

Es claro que en este caso la Administración Tributaria pudo y debió iniciar las actuaciones inspectoras para cumplir la resolución del TEARA, al menos desde que interpuso el recurso de alzada contra la misma, constando que fue notificada aquella en 7 de diciembre de 2006, constando también la notificación del acogimiento del desistimiento y archivo del recurso de alzada a la Administración Tributaria y la comunicación interna al propio órgano encargado de la ejecución, en 19 y 20 de diciembre de 2007; el plazo de prescripción de los ejercicios 1999 y 2000 (ejercicio que es el que ahora interesa) quedó interrumpido como consecuencia de la iniciación del procedimiento inspector en 18 de agosto de 2001, más como consecuencia del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT, debe entenderse consumado el plazo de la prescripción cuando se notificó la liquidación en 28 de julio de 2008 y, por ello, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación girada por Impuesto de Sociedades de los referidos ejercicios”.

Como se deduce claramente del fallo en cuestión, el incumplimiento de la obligación que tenía la Administración tributaria de ejecutar el fallo estimatorio parcial del TEAR cuando este se notificó a la misma, aunque fuera en la persona del órgano administrativo legitimado para recurrir en alzada ordinaria y unificación de criterio (artículo 61.1 del RRVA), a pesar de la interposición efectiva por dicho órgano de un recurso de alzada ordinario (el obligado tributario no interpuso recurso de alzada contra esa resolución) que, de acuerdo con el artículo 66.1, párrafo segundo, del Reglamento citado, no impide la ejecución de la resolución, salvo en los supuestos de suspensión³, recurso del que desistió el mismo pasado un año y que fue seguida ya, unas semanas después, de la comunicación al órgano competente encargado de la ejecución del fallo del TEAR y de la postrera emanación por par-

3 En este sentido, la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la AEAT, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico administrativas y recursos contencioso-administrativos (BOH 28 Marzo 2006) en su apartado Sexto 1.2, que lleva por rúbrica: “Resoluciones en las que, haya existido o no suspensión en vía económico-administrativa, se interpone por la Administración recurso de alzada ordinario con solicitud de suspensión” dispone.

“En este caso, el Departamento de la AEAT que interponga el recurso de alzada, enviará la solicitud de suspensión al órgano que realice las funciones atribuidas a la ORT relativas a la tramitación de suspensiones en el ámbito de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y comunicará la existencia de esta solicitud a la ORT del ámbito territorial del Tribunal Económico-administrativo que dictó la resolución en primera instancia.

El órgano que realice las funciones atribuidas a la ORT relativas a la tramitación de suspensiones en el ámbito de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes comunicará la suspensión al recurrente y a la ORT del ámbito territorial del Tribunal Económico-administrativo que dictó la resolución en primera instancia, incorporará en el sistema informático el recurso de alzada y no enviará a cumplimiento la resolución económico-administrativa”.

te del mismo, dentro del plazo máximo de seis meses, del oportuno acto de ejecución, no ha impedido al Alto Tribunal entender que debe entenderse consumado el plazo de prescripción por el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT/2003.

En otras palabras, para el Tribunal Supremo, lo importante en este caso no es cuando se ha recepcionado la resolución y el expediente administrativo por el órgano competente para ejecutar la resolución sino las actuaciones realizadas o debidas de realizar por la Administración tributaria, en este caso, desde que se dictó y notificó la resolución del TEAR pues – como bien dice – la citada Administración (incumpliendo en este caso una previsión reglamentaria que autorizaba la ejecución a pesar del recurso de alzada formulado por el órgano de la Administración, si no se solicitaba su suspensión, lo que no consta) no está facultada para ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente.

Lo expuesto, le lleva ya a entender, pudiendo servir de pór-tico para todos los casos similares que, *“(…)en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados”*.

En definitiva, el incumplimiento de la obligación que pesaba para la Administración tributaria de ejecutar el fallo dictado en primera instancia por el TEAR desde la fecha en que se notificó el fallo al Director del Departamento de Inspección (7/12/2006) y se interpuso recurso de alzada por parte de ese último – ex artículo 66.1 RRVA – , del que, posteriormente, se desistió con archivo de las actuaciones, desistimiento del que el órgano competente para ejecutar la resolución tuvo conocimiento, al menos, por comunicación interna de los órganos de la AEAT, en 20 de diciembre de 2007, y la notificación del acto de ejecución el 28 de julio de 2008, ha supuesto, a su vez, el incumplimiento del plazo máximo para ejecutar la resolución del artículo 150.5 LGT y , en definitiva, la prescripción del impuesto.

La Sentencia de 5 de diciembre de 2017 c.1727/2016, citada, a pesar de apreciar, igualmente, un evidente desfase temporal entre la notificación de la resolución del TEAC estimatoria parcial, con retroacción de actuaciones, y la comunicación de la misma por el propio TEAC al TEAR de ese fallo para su postrero traslado al órgano administrativo competente para la ejecución, no va más allá y desestima en este punto el recurso de casación, no apreciando, por tanto, el incumplimiento del artículo 150.5 LGT/2003 pues *“dado el carácter extraordinario del recurso de casación, no cabe entrar de oficio sobre consideraciones no realizadas por la parte*

recurrente”, lo que no le impide - como vimos-, *“dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas”*.

No obstante, vamos a hacer referencia a los hechos que sirvieron de base a esta sentencia, que se resumen brevemente en lo que sigue.

El TEAR dicta una resolución desestimatoria de la reclamación, que es recurrida en alzada ordinaria por el obligado tributario ante el TEAC que, con fecha 31 de enero de 2013, dicta resolución estimatoria en parte del recurso con retroacción de actuaciones. Dicha resolución es notificada por el TEAC al interesado el 20 de febrero de 2013 y comunicada al TEAR para su traslado al órgano encargado de la ejecución el 10 de julio siguiente (más de cinco meses después de dictarse la resolución por el TEAC).

El TEAR comunica esa resolución con el expediente administrativo para su ejecución a dicho órgano el 29 de julio, adoptándose el oportuno acuerdo de ejecución del 23 de octubre siguiente, con notificación al interesado el 29 del mismo mes.

Del tenor de ambas sentencias se deduce que la censura de la actuación administrativa con la consecuencia, en el primer caso, de entender incumplido materialmente el artículo 150.5 LGT/2003 se deriva de la no realización bien por la Administración tributaria (Director del Departamento de la AEAT) bien por el Tribunal Económico Administrativo que dicta la resolución, en un plazo razonable, del traslado de las actuaciones procedentes para poner en marcha el mecanismo de ejecución del fallo antes de que el fallo en cuestión y el expediente sean recepcionados por el órgano competente para ejecutar la resolución.

En el segundo caso, no llega a considerarse incumplido ese precepto con el efecto sabido pero sí que deja sentado también como frontispicio de su decisión que la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas.

Como se observa, el problema surge esencialmente en el periodo de tiempo que va desde que se dicta la resolución por el TEA hasta que esta, por el cauce pertinente, llega a la Administración tributaria encargada de la ejecución de la misma, y no desde la fecha de recepción del expediente por el órgano competente de esa Administración para ejecutar la resolución disponiendo el mismo para llevarla a puro y debido efecto en el procedimiento inspector del plazo que resta desde el momento en que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo de duración de las mis-

mas o el de seis meses, si aquel fuere inferior (artículo 150.5 LGT, hoy 150.7) plazo que normalmente la Administración tributaria tiene presente, dadas las consecuencias derivadas del incumplimiento, que no es otra que la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción.

No se plantea ni se insinúa siquiera en esos fallos, por no haberse producido la situación, las consecuencias de un retraso en la remisión del testimonio de la sentencia firme, que confirme la estimación parcial, por parte del órgano judicial al órgano administrativo encargado de la ejecución para lo que el Tribunal contencioso dispone de un plazo de diez días (artículo 104.1 LJCA) que, al derivarse ya de la actuación de un órgano jurisdiccional, no plantea problema alguno desde el principio de buena administración, debiendo estarse, únicamente, por tanto, en principio, a la fecha de entrada en el órgano administrativo competente para ejecutar la resolución judicial.

No obstante, se podría plantear la misma problemática si, el TEA, cuya resolución fue revisada por la Sala de lo Contencioso Administrativo competente, que habrá reclamado el expediente oportuno al mismo como autor del acto impugnado (artículo 48.1 LJCA) y a quien se remite por el órgano jurisdiccional el testimonio con el expediente administrativo, como Administración demandada (aunque el acto recurrido y revisado por dicho Tribunal proceda de la AEAT), retrasara indebidamente la remisión de los mismos al órgano administrativo competente para ejecutar definitivamente el fallo.

IV.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019 c. 4442/2018

Así llegamos a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019 c. 4442/2018, primera sentencia dictada con el nuevo recurso de casación consecuencia de la Ley Orgánica 7/2015, y en la que, ante un caso parecido al que dio lugar a la Sentencia de 5 de diciembre de 2017, la Sala admite a trámite un recurso de casación frente a una sentencia en la que se plantea un problema de retraso en la ejecución de una resolución de un TEAC, ante la necesidad de matizar o concretar, para el caso suscitado, su doctrina sobre el principio de buena administración en la gestión y revisión tributaria.

Según el Razonamiento Jurídico Cuarto.5 del Auto de admisión de ese recurso de 14 de noviembre de 2018:

“5. Es procedente, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre los efectos que pueda tener el principio a la buena administración, inferido de los artículos 9.3 y 103.1 CE, en relación con la remisión interna de expedientes en el seno de la misma Administración tributaria, matizando o concretando su jurisprudencia anterior en relación con el supuesto planteado en el recurso ahora debatido. Conforme a lo anterior, esta Sección de Admisión entiende que concurre la presunción de interés

casacional prevista en el artículo 88.3.a) LJCA”.

Sobre esa base admite como cuestión casacional la siguiente:

“a) Discernir si, a pesar del tenor del artículo 150.5 LGT aplicable racione temporis (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 LGT) al supuesto de autos, es jurídicamente reprochable, conforme al principio de la buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo.

b) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos de haberse diferido significativamente la remisión del citado expediente”.

Se identifican en el auto como normas jurídicas que habrán de ser objeto, en principio, de interpretación, el apartado 5 del artículo 105 (actualmente, apartado 7 del mismo precepto) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puesto en relación con el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución española.

A fin de poder extraer de la misma las oportunas consecuencias jurídicas conviene que comencemos haciendo referencia precisa a los hechos que han dado lugar al recurso y que son los siguientes:

1. El 5 de mayo de 2005 la Inspección Regional de la AEAT inició procedimiento de inspección tributaria cerca de la entidad XXX (a la que ha sucedido la hoy recurrente YYY) para comprobar la correcta aplicación por la misma del régimen especial de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.

2. Incoada acta de disconformidad y tras seguirse el procedimiento de inspección por sus peculiares trámites, se dictó la oportuna liquidación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT el 16 de diciembre de 2005, por importe de 760.432,50 euros (cuota e intereses de demora) liquidación que fue notificada a la obligada tributaria el 21 de diciembre de 2005.

3. Disconforme la entidad interesada con ese acuerdo de liquidación formuló reclamación económico administrativa ante el TEAR competente, solicitando y obteniendo con ese motivo de la Dependencia Regional de Recaudación, con fecha 20 de abril de 2006, la suspensión con garantía de la deuda tributaria impugnada, suspensión que se mantuvo en la segunda instancia (artículo 233.8 LGT/2003).

4. El TEAR, con fecha 30 de enero de 2009, dictó resolución parcialmente estimatoria "ordenando a la oficina gestora que acuerde la práctica de la tasación pericial contradictoria" (t.p.c.).

5. El 1 de octubre de 2009, el Director del Departamento de Inspección de la AEAT interpone ante el TEAC, en base a la legitimación que le reconoce el artículo 241.3 LGT/2003,

recurso de alzada ordinario, en el que solicita la anulación de la resolución del TEAR y en consecuencia que se confirme la liquidación impugnada, señalando que no procede la t.p.c. contradictoria ordenada por el Tribunal dado que el Impuesto sobre Sociedades no contempla la posibilidad de reservarse el derecho a promoverla.

6. Por su parte, la entidad interesada disconforme con esa resolución del TEAR, un día después, el 2 de octubre de 2009, interpone también recurso de alzada ordinario ante el TEAC, en base a la legitimación que le reconoce el mismo artículo 241.3 de la LGT/2003, solicitando la anulación de la resolución del Tribunal y de la liquidación ante el mismo impugnada.

7. El 15 de marzo de 2012, el TEAC resuelve, de forma acumulada, ambos recursos, estimando parcialmente los mismos, anulando la resolución del TEAR y ordenando la retroacción de las actuaciones por considerar defectuosa la notificación de la liquidación practicada a fin de que se retrotraigan las actuaciones al momento de notificación de esta última a efectos de que se informe al contribuyente de su derecho a promover la t.p.c., debiendo considerarse como no realizados los pronunciamientos restantes del TEAR respecto a las causas de nulidad de la liquidación alegadas y desestimadas en la misma.

8. Dicha resolución del TEAC, en su condición de interesados en el recurso de alzada interpuesto por los mismos, se notificó a la entidad recurrente el 22 de marzo de 2012 y al Director del Departamento de Inspección el 23 de marzo de 2012.

9.- El TEAC, con fecha 15 de junio de 2012, remite su resolución al TEAR, para su traslado al órgano competente para la ejecución de la resolución.

9. El TEAR, erróneamente, remitió para su ejecución la resolución dictada al Director del Departamento de Inspección de la AEAT el 3 de octubre de 2012. Recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicando al mismo, que él no era el "órgano competente para ejecutar la resolución", al que se refiere el artículo 150.5 de la LGT/2003, ni siquiera su "superior jerárquico" sino simplemente un legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC). El órgano competente para la ejecución era claramente a la Dependencia Regional de Inspección dependiente de la Delegación Especial de la AEAT, a la que se dirigió ya el TEAR trasladándola la resolución el 29 de octubre de 2012.

10. El 27 de noviembre de 2012, la Dependencia indicada ejecutó el fallo. Dicha ejecución dio lugar a un incidente ante el propio TEAC, ante el que siguió en suspenso la deuda, incidente que fue desestimado, primero presunta y luego expresamente el 5 de febrero de 2015. Contra esa resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, solicitando que se declare la prescripción y subsidia-

riamente la anulación por razones de fondo de la liquidación. En dicho recurso se solicitó y se obtuvo la suspensión de la deuda en la vía contenciosa.

11. Por fin, el 12 de abril de 2018, se dicta sentencia desestimatoria del recurso, contra la que se preparó y admitió este recurso de casación.

Para centrar convenientemente el debate no está de más referirse, como hace el fallo, a los argumentos de las partes (entidad recurrente y Administración del Estado recurrida) que se resumen así:

La parte recurrente aduce la infracción del artículo 150.5 LGT y propugna que, con referencia al supuesto de autos, se declare que vulnera dicho precepto, interpretado a la luz del art. 41 de la CDFUE y del principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución, desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo hasta un momento posterior a la notificación de la resolución a los interesados, tanto si es el tribunal económico-administrativo quien difiere significativamente la remisión del expediente a la AEAT, como si, una vez recibida la resolución por un órgano de la AEAT, es ésta quien difiere su comunicación interna al concreto órgano encargado de su ejecución.

Sostiene, por otra parte, que los efectos jurídicos de los referidos desfases temporales serían, por una parte, que el computo del plazo de duración del procedimiento inspector tras la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, previsto en el artículo 150.5 LGT, debe realizarse de modo que se integren en el citado plazo todos los períodos de tiempo comprendidos entre la notificación de la resolución a los interesados y la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución respecto a los que la Administración no justifique y pruebe suficientemente como necesarios para llevar a cabo el traslado del expediente de acuerdo con los principios de diligencia, transparencia y criterio de celeridad.

Y, en aplicación de dicha doctrina, la pretensión que deduce la recurrente es que se declare prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación del Impuesto sobre Sociedades de YYY, S.A., ejercicio 2000, por el transcurso de más de seis meses, plazo previsto en el artículo 150.5 LGT, contados desde que la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012, estimatoria con retroacción de actuaciones, fue notificada por primera vez a un órgano de la Inspección, el 23 de marzo de 2012, hasta la notificación de la nueva liquidación, que tuvo lugar el 27 de noviembre de 2012, por lo que las actuaciones anteriores no interrumpieron la prescripción del derecho a liquidar de conformidad a lo dispuesto en el apartado 2 del citado precepto.

Por su parte la Administración recurrida, respecto a la pre-

tendida infracción del art. 150.5 LGT, propugna la desestimación del recurso y a tal efecto, alega que la interpretación del artículo 150.5 (actualmente artículo 150.7) de la LGT/2003, puesto en relación con el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 CE no ha de llevar a entender producida siempre una vulneración del mismo, aun cuando pueda entenderse producido en algún caso un retraso significativo en la ejecución de una resolución de un tribunal económico administrativo desde la fecha en que se dicta la misma por dicho tribunal hasta su definitiva ejecución por el órgano competente para ejecutar.

En tal sentido, considera clave que se sopesen las circunstancias del caso concreto, la firmeza de la resolución a ejecutar, el número de reclamaciones y recursos que penden ante dichos tribunales y los medios personales de que disponen en cada momento los tribunales económico administrativos. Por último, sostiene que, aunque pueda acreditarse la existencia de algún desfase temporal en la ejecución, ese desfase no puede llevar nunca a la integración dentro del plazo máximo de seis meses de que dispone el órgano competente para ejecutar a que se refiere el artículo 150.5 LGT/2003 de los periodos previos a la entrada en la sede de ese órgano de la resolución, ya que ello que supondría una interpretación extensiva y correctora de dicho precepto sin base alguna. Añade que, en cualquier caso, el efecto derivado de esa integración y la superación con la misma del plazo indicado, no puede ser la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación, lo que supondría una manifiesta desproporción en las consecuencias, sino el no cómputo de ese periodo de retraso en la liquidación de intereses de demora que se practique en su caso, si procede, o la exigencia de la oportuna responsabilidad patrimonial de la Administración, si concurren los presupuestos para ello.

Pues bien, la Sala, tras recordar que el núcleo de la cuestión suscitada es si, desde la perspectiva del principio de la buena administración insito en el artículo 103 de la Constitución, es conforme a Derecho que la Administración alargue anormalmente los plazos de remisión interna de un determinado expediente, en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente, aun cuando se cumpla estrictamente la letra de la ley [artículo 150.5 (en la actualidad artículo 150.7) LGT y referirse, en primer término, a la doctrina jurisprudencial a la que se ha hecho mención sobre dicho principio, analiza ya en su FD Octavo el caso suscitado diciendo:

“OCTAVO.- Cumple ahora examinar las singulares circunstancias del caso que nos ocupa. Un examen del expediente, sobre cuyos hitos fundamentales no existe controversia, nos permite constatar que el principal motivo del retraso en la ejecución ha sido la errónea remisión del expediente para ejecución a un órgano administrativo que no era el competente en ningún caso, ya que el TEAR, erróneamente decimos, remitió para su ejecución la resolución dictada al Director del

Departamento de Inspección de la AEAT el 3 de octubre de 2012, siendo así que dicho órgano, que es tan sólo un órgano administrativo legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC, no puede considerarse en ningún caso como órgano competente para la ejecución. Ahora bien, lo cierto es que por parte de dicho órgano no se demoró en absoluto la subsanación de este error, ya que recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicando al mismo, que él no era el "órgano competente para ejecutar la resolución", al que se refiere el artículo 150.5 de la LGT/2003, ni siquiera su "superior jerárquico" sino simplemente un legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC. El órgano competente para la ejecución era claramente a la Dependencia Regional de Inspección dependiente de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, a la que se dirigió ya el TEAR trasladándole la resolución el 29 de octubre de 2012. Y seguidamente se produjo, sin ninguna otra dilación, la ejecución de la resolución el 27 de noviembre de 2012.

No apreciamos, por tanto, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo”.

Dicho esto, dedica ya el FD NOVENO a la fijación de la doctrina de interés casacional y resolución de las pretensiones, diciendo:

“Procede reiterar como doctrina de interés casacional la que declaramos en nuestra sentencia de 5 de diciembre de 2017, cit., reafirmando que del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable.

El examen de las circunstancias del presente caso, bajo el prisma de los anteriores principios, nos permite concluir que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo re-

chazar las pretensiones del recurso de casación”.

Pues bien, comentando ya esa sentencia, debemos señalar que, como se observa, la Sala considera que la causa principal del retraso en la ejecución de la resolución fue la errónea remisión por el TEAR del expediente con el fallo del TEAC para su ejecución al Director del Departamento de Inspección de la AEAT, el 3 de octubre de 2012, siendo así que dicho órgano, que es tan sólo un órgano administrativo legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC, no puede considerarse en ningún caso como órgano competente para la ejecución, lo que determinó que, tras la respuesta del mismo en ese sentido, el TEAR dirigiera ya la comunicación oportuna el 29 de octubre siguiente, al órgano competente para dictar el acto de ejecución, la Dependencia Regional de Inspección que dictó el acuerdo pertinente, sin ninguna dilación, el 29 de noviembre, no apreciando, como resulta bastante obvio, una dilación desproporcionada a estos efectos.

No obstante, existió un intervalo bastante amplio, al que hacía referencia la entidad recurrente en su recurso, el que va desde que se dicta la resolución por el TEAC el 15 de marzo de 2012 hasta que se remite la misma al TEAR, el 15 de junio de 2012, tres meses después y desde que este remite la misma para su ejecución, en primer término, el 3 de octubre de 2012, erróneamente al Director General del Departamento de Inspección, periodo al que también conviene referirse pues, como hemos visto, ha servido en las dos sentencias anteriores del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017, especialmente, y también en la de 5 de diciembre de 2017, para estimar en un caso el recurso, por vulneración del artículo 150.5 LGT/2003, y, en otro, para dejar sentada una clara doctrina acerca de las consecuencias que deberían deducirse en los casos de dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo.

La sentencia, de una forma genérica se refiere a ese intervalo diciendo que, “(...) *la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo*”, por lo que no aprecia infracción del art. 150.5 LGT/2003.

Sin embargo, para ratificar que, en todo caso, a pesar de la doctrina sentada por el Alto Tribunal, indiscutible, hay que estar, como dice el mismo, a las circunstancias del caso concreto, vamos a intentar explicar las razones que se adujeron en este supuesto por la Abogacía del Estado para entender, como dice el fallo, que esa limitada demora no revela en

modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos.

En primer término, tratándose, en este caso, de una resolución dictada por el TEAC, estimatoria, solo en parte, del recurso de alzada interpuesto por el obligado tributario (que pedía la anulación total de la liquidación) y que agota la vía administrativa, tras la notificación de la misma a los interesados— ex artículo 61.1 RRVA — antes de que se adopte acto alguno de ejecución con la consiguiente retroacción de actuaciones, en este caso, por defectos formales, es preciso constatar que contra la misma el obligado tributario no ha formulado recurso contencioso administrativo⁴ y no ha solicitado y obtenido del órgano judicial competente la suspensión del ingreso de la deuda en la correspondiente pieza separada de suspensión, lo cual es independiente de la obtención de la suspensión en la vía económico administrativa por el órgano competente de recaudación o por el propio TEA, mientras se sustanciaba la reclamación en sus dos instancias.

El primero que, como vamos a ver, debe constatar que no se ha formulado recurso contencioso administrativo contra su resolución, que agota la vía administrativo, antes de remitirla para ejecución al órgano competente, es el propio TEA, en el caso resuelto por la sentencia el TEAC, como órgano al que se reclamaría el expediente administrativo por el órgano judicial, resultando lógico⁵ que espere el plazo legalmente establecido para interponer el recurso contencioso administrativo (dos meses desde la notificación al interesado, más un plazo prudencial de veinte o treinta días desde su conclusión — el que tarda la Sala competente para comunicar al Tribunal la interposición del recurso con solicitud de suspensión reclamando el expediente- artículos 46 y 48 LJCA — para remitir ya el fallo — vía TEAR, en su caso — al órgano competente para ejecutar la resolución.

Una vez que se remite por el Tribunal económico administrativo correspondiente (en este caso, el TEAR - vía traslado de la resolución dictada por el TEAC-) a la Administración tributaria la resolución y el expediente administrativo para la ejecución del fallo, el órgano administrativo encargado previamente de comprobar esos extremos, dentro de la estructura de la AEAT, es la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT), de tal forma que, hasta que no se comprueba por la misma si la resolución, en este caso, del TEAC, ha sido objeto de recurso contencioso y no se ha obtenido la suspensión

4 Con el fin de anular el fallo estimatorio parcial por defectos formales y que se dicte una sentencia estimatoria íntegra del recurso en cuanto al fondo, anulatoria de forma total de la liquidación girada como ya había pretendido en las instancias económico administrativas previas.

5 Así lo prevé, como veremos, la Resolución de 21 de diciembre de 2005 (BOE de 3 de enero de 2006), de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan los criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria., cuyo apartado 1.2.3 dispone que “ El Tribunal pondrá en conocimiento de la Oficina de Relación con los Tribunales la interposición de recursos de alzada y de recursos contencioso-administrativos contra sus resoluciones”.

del ingreso de la deuda, no se remite a dicho órgano para la ejecución del fallo.

En este sentido debemos recordar, aunque el Tribunal Supremo es muy reacio a hacerse eco, dado que carecen de fuerza normativa y solo vinculan a los órganos administrativos inferiores, de Resoluciones, Instrucciones o Circulares de la Administración tributaria, que, por Resolución de la AEAT de 30 de diciembre de 2002 (BOE 7 de enero de 2003) se crearon las Oficinas de Relación con los Tribunales como órganos encargados de canalizar las relaciones entre los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos y los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo, encomendándoseles, entre otras funciones, la de función de *“Controlar la ejecución administrativa de resoluciones y sentencias. A estos efectos, les corresponderá: a.-El traslado de las resoluciones administrativas o judiciales recibidas a las oficinas gestoras, para su conocimiento y, en su caso, ejecución”*.

La Resolución de 21 de diciembre de 2005 (BOE de 3 de enero de 2006), de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan los criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, establece en su apartado séptimo:

“1.2 Envío a cumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos a la AEAT.

1.2.1 Las Oficinas de Relación con los Tribunales centralizarán la recepción de las resoluciones que adopten los Tribunales Económico-Administrativos y velarán por su ejecución.

Las resoluciones correspondientes a reclamaciones interpuestas contra actos dictados por órganos integrados en una Delegación Especial o en una Delegación de la AEAT se remitirán a las Oficinas de Relación con los Tribunales correspondientes al ámbito territorial de dichas Delegaciones Especiales o Delegaciones de la AEAT. Las resoluciones correspondientes a reclamaciones interpuestas contra actos dictados por órganos adscritos a los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Inspección Financiera y Tributaria, Gestión Tributaria y Recaudación se remitirán a las Oficinas de Relación con los Tribunales constituidas en dichos Departamentos.

1.2.2 El Tribunal, a través del mismo cauce seguido para la remisión del expediente, dará traslado de las resoluciones que hubiere adoptado a la Oficina de Relación con los Tribunales que corresponda de acuerdo lo previsto en el número anterior, indicando la fecha de notificación al interesado.

1.2.3 El Tribunal pondrá en conocimiento de la Oficina de Relación con los Tribunales la interposición de recursos

de alzada y de recursos contencioso-administrativos contra sus resoluciones.

1.2.4 La Oficina de Relación con los Tribunales mandará a cumplimiento todas las resoluciones que reciba excluidas las siguientes:

a) Las adoptadas en primera instancia contra las que conste la interposición de un recurso de alzada y siempre que se hubiere suspendido la ejecución del acto impugnado durante la tramitación de la vía económico-administrativa.

b) Las resoluciones adoptadas en única instancia y las que resuelvan recursos de alzada, cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado séptimo.1.1.3, deba mantenerse la suspensión producida en vía administrativa.

c) Las resoluciones contra las que conste la interposición de un recurso contencioso-administrativo, siempre que se hubiere acordado la suspensión de su ejecución por el órgano judicial.

d) Las adoptadas en primera instancia contra las que conste la interposición por la Administración de un recurso de alzada ordinario, siempre que se haya solicitado la suspensión y hasta tanto se resuelva sobre ella”.

De dicho texto se infiere – teniendo total sentido aunque emane de una simple Resolución administrativa - y así ha tenido oportunidad de señalarlo el TEAC en su Resolución de 23 de abril de 2019 R.G. 1280/2019, que los Tribunales económico administrativos están obligados a poner en conocimiento de la Oficina de Relación con los Tribunales la interposición de recursos de alzada y de recursos contencioso-administrativos contra sus resoluciones y que la citada Oficina no puede mandar a cumplimiento una resolución de un TEA, que agota la vía administrativa, antes de verificar, entre otros casos y por lo que aquí importa, si se ha interpuesto un recurso contencioso-administrativo contra ella y se ha solicitado la suspensión de la ejecución hasta que se resuelva sobre la misma. Lo mismo ocurriría respecto a las resoluciones de los TEA recurridas en alzada ordinaria por la Administración con solicitud de suspensión hasta tanto se resuelva sobre ella.

No tendría lógica alguna, por otro lado, al margen de la existencia de unas Resoluciones o Instrucciones administrativas que así vengan a constatarlo, que, en estas situaciones, el plazo de ejecución se computase, por ejemplo, desde la recepción de la resolución por la ORT, al no ser el órgano competente para ejecutar el fallo y porque en ocasiones puede ocurrir que en tal momento el fallo no puede llevarse a efecto.

La misma Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2015, añade:

“1.3 Ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos.

1.3.1 Los actos resultantes de la ejecución de las resoluciones total o parcialmente estimatorias serán notificados en

el plazo de un mes⁶ a contar desde que la resolución tenga entrada en el registro correspondiente a la sede del órgano que dictó el acto impugnado".

Este criterio se confirma en la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos.

En el apartado 3 de la Instrucción sexta se señala como criterios generales sobre ejecución que, *"Las resoluciones económico-administrativas serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto reclamado y ésta se mantenga en vía contencioso-administrativa.*

El órgano competente para la ejecución será aquél que dictó el acto reclamado, el cual, en el plazo de un mes, a contar desde que la resolución tuvo entrada en la oficina de registro correspondiente a su sede, deberá notificar el interesado el acuerdo por el que se dé cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal".

De acuerdo con lo anterior y volviendo sobre lo razonado al principio de este trabajo, el acto resultante de la ejecución ha de ser notificado por el órgano que dictó el acto originario, órgano competente para ejecutar la resolución, lo cual resulta lógico, pues lo natural es que cualquier subsanación del acto recurrido que determine el órgano económico-administrativo debe ser llevada a cabo por el propio órgano que dictó el acto, continúa diciendo la RTEAC de 21 de abril de 2019, citada, estimando el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT y sentando la siguiente doctrina:

"El plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT (antiguo artículo 150.5 de la LGT) para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales debe computarse desde que se recibe la resolución por la Dependencia de Inspección que resulta competente para continuar el procedimiento y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT)".

Todo ello quiere decir, aunque no existieran estas Resoluciones o Instrucciones de la AEAT, que, en contra de lo que postulaba la recurrente en el recurso que dio lugar a la Sentencia de 18 de diciembre de 2019 (quería que se tomara como día a quo la fecha de notificación de la resolución del TEAC al Director del Departamento), el plazo previsto en el artículo 150.5, hoy 150.7 LGT, para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales (y, por extensión, por defectos de fondo) debe computarse desde que se recibe la resolución por el órgano competente para la ejecución y para continuar el procedimiento, la Dependencia de Inspección, y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT).

Sobre esa base, el comienzo de ese plazo de ejecución puede legalmente dilatarse hasta que por parte del TEA que haya

dictado la resolución administrativa se constate, en primer término, que contra la misma no se interpuesto un recurso de alzada o un recurso contencioso administrativo y, en su caso, se haya solicitado la suspensión del acto impugnado. Igualmente, como hemos visto, por la constatación, a posteriori, si se remitiesen antes del transcurso del plazo legal, de esas circunstancias por parte de la ORT.

Todo este proceso, en el caso de resoluciones estimatorias en parte, tanto por defectos formales como por defectos de fondo, que agotan la vía administrativa, se puede prolongar en el tiempo durante aproximadamente tres meses desde la notificación de la resolución por el TEA al obligado tributario.

No puede decirse, por tanto, en este caso, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, que exista una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo si el TEAC -vía TEAR, cuando ha existido un recurso de alzada, o el propio TEAR o el TEAC, cuando resuelven en única instancia, o la ORT, tras las constataciones pertinentes, dilatan la remisión del expediente al órgano competente para la ejecución, el que dicta el acto recurrido, por ese periodo de tiempo.

Si bien, en línea con el Tribunal Supremo, entendemos que el plazo previsto en el artículo 150.5 (150.7 actual) de la LGT debe empezar a contarse desde que se recibe la resolución por ese órgano competente para la ejecución, la Dependencia de Inspección, en este caso, y no desde que se recibe por la ORT, los posibles retrasos tanto en la remisión por el TEA de su resolución, una vez transcurrido ese plazo, a la Administración Tributaria para su ejecución como aquellos en los que puede incurrir la ORT en su tarea de constatar la firmeza de la resolución dictada, antes de remitirla al órgano competente para la ejecución, podrían considerarse, caso a caso, como desproporcionados cuando supongan un alargamiento no razonable del cómputo del *dies* a quo para la ejecución de la resolución y del plazo previsto para ello en el artículo 150 LGT.

Dichos retrasos deberán valorarse fundamentalmente, de acuerdo con el principio de buena administración, por el órgano judicial (*la sentencia comentada tuvo "en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo"- el TEAC -)*⁷ y pueden suponer, en la práctica, de no existir una explicación y justifi-

⁷ En este sentido, se invocó la carga de trabajo y los medios con que cuenta la Administración, en este caso, los TEA para la práctica de las notificaciones de las resoluciones que ponen fin a las miles de reclamaciones y recursos residenciados ante los mismos, con gran alivio de los Tribunales del orden contencioso administrativo que, de no existir, tendrían que soportar una carga de trabajo que nos atrevemos a calificar como insostenible. Es obvio que no puede prescindirse en modo alguno de estas circunstancias cuando llegue el momento de apreciar si nos encontramos ante una "dilación no razonable y desproporcionada".

En este sentido, La Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos (TEAC y TEARs) correspondiente al ejercicio 2102 pone de manifiesto el gran volumen de reclamaciones y recursos sustanciados por ambos así como la disminución del grupo de personas encargadas de la tramitación, que se vio reducido, a pesar de aumentar las reclamaciones, en un 10% desde el año 2008 al año 2012, con el aumento consiguiente de la carga de trabajo. En el caso del TEAC, las reclamaciones presentadas en 2009 fueron 6.518 pasando a 8.581 en 2012. Por su parte, en el TEAR recurrido, las reclamaciones presentadas pasaron de 20.356 en el año 2008 a 29.780 en 2012.

⁶ Plazo general, sin distinción de procedimientos, de ejecución del fallo contenido en el artículo 66.2 RRVA.

cación convincente por parte de la Administración tributaria, que se tenga en cuenta ese periodo de demora en el cómputo del plazo máximo para adoptar la resolución – ex artículo 150.5, hoy 150.7 LGT –.

5.- LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS EN PARTE DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS POR DEFECTOS DE FORMA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.

En relación con la ejecución de este tipo de resoluciones, nuestro parecer es que siguen teniendo validez las consideraciones realizadas anteriormente en relación al principio de buena administración que obliga a extremar el celo en la remisión oportuna de la resolución estimatoria parcial al órgano competente para su ejecución con los matices temporales y de otra índole que van a determinar, esencialmente una ralentización inevitable en la remisión de esa resolución a dicho órgano hasta que la misma adquiera firmeza en vía administrativa.

No obstante, es importante resaltar que, para determinar la normativa aplicable y el plazo de ejecución final de esa resolución, hay que tener presente la doctrina jurisprudencial que, en Sentencia de 31 de octubre de 2017 c. 572/2017, ratificada en la Sentencia de 19 de enero de 2018 c.1094/2017, dando respuesta a las cuestiones admitidas e interpretando los artículos 66 RRVA, 104.1 y 150.5 LGT/2003, señaló para los casos de anulación parcial por defectos formales (falta de motivación de una comprobación de valores, en el caso suscitado), lo que sigue:

“1º) El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte no quedan sometidas a la disciplina del artículo 66 RGRVA, en particular al plazo de un mes previsto en su apartado 2.

2º) Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la

anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto”.

La consecuencia del transcurso de ese plazo que restare es la caducidad, de acuerdo, como termina diciendo el fallo, con el apartado 4.b) del artículo 104 LGT y ya sabemos que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción (artículo 104.5)

Como se observa, en estos casos de anulación por defectos formales, con retroacción de actuaciones, el plazo máximo para ejecutar el fallo (el que restare del plazo de seis meses del artículo 104.1 LGT) es mucho menor del que dispone la Administración tributaria en el procedimiento inspector, al que tanto en los casos de anulación parcial por defectos formales o materiales con retroacción de actuaciones se aplica, como vimos y ratifica el Alto Tribunal, el artículo 150.5 – (hoy 150.7) LGT/2003, siendo la consecuencia del incumplimiento de ese plazo, a diferencia del caso anterior, que no se considere interrumpida la prescripción derivada del inicio de las actuaciones inspectoras (artículo 150.2 a) LGT/2003- hoy 150.6.a).

6.- LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS EN PARTE DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS POR DEFECTOS SUSTANTIVOS SIN RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.

En relación con la ejecución de este tipo de resoluciones estimatorias en parte de los tribunales económico administrativos por defectos sustantivos sin retroacción de actuaciones en los procedimientos de gestión, de entrada, vuelven a tener plena validez las consideraciones realizadas anteriormente en relación al principio de buena administración que obliga, como no podía ser de otro modo, a extremar el celo en la remisión oportuna de la resolución estimatoria parcial al órgano competente para su ejecución con los matices temporales y de otra índole que van a determinar, esencialmente, como dijimos y reiteramos ahora, una ralentización inevitable en la remisión de esa resolución a dicho órgano hasta que la misma adquiera firmeza en vía administrativa.

En cuanto al plazo para ejecutar estas resoluciones, de nuevo ha sido, en este caso, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2018 c.1094/2017, la que nos da la pauta, señalando que este plazo es el de un mes del artículo 66.2 RRVA, en un supuesto anterior a la reforma del artículo 239.3 de la LGT/2003 por el artículo único.48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, aunque sin cerrar el tema de las consecuencias jurídicas derivadas del transcurso del

mismo, que, cuando se escriben estas líneas, pende de una decisión definitiva de la Sala.

La Sala, aclara, en primer término (FD Segundo.5), por remisión a la Sentencia de 31 de octubre de 2017, citada, que:

“(…) en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA, estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar. Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento”.

Para ya, en el apartado 6, dejar sentado que:

“6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene (FJ Segundo.8) que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único . 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre

(BOE de 22 de septiembre)]. Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT”.

Como hemos dicho, queda por dilucidar la consecuencia del transcurso del plazo del mes citado que, en estos momentos, en nuestra modesta opinión, y tras la incorporación de las previsiones contenidas en el artículo 66.2 RRVA, al actual artículo 239.3 de la LGT/2003, en la redacción del artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no debería ser otra, como reza textualmente el mismo que la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes (último párrafo).

El último párrafo del apartado tercero de ese artículo, que contiene una regulación íntegra de las diversas situaciones, señala textualmente que:

“3.-(...)Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes”.

TEMAS FISCALES

Sustracción de datos bancarios y condena por delito fiscal (a propósito de la STC 97/2019, de 16 de julio, sobre el caso Falciani)¹

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional.*

- 1.- Introducción
- 2.- El fundamento de la exclusión probatoria: sistema norteamericano vs. europeo
- 3.- La STC 97/2019, de 16 de julio
 - 3.1. El recurso
 - 3.2. La doctrina constitucional previa
 - 3.3 La ponderación concreta para el caso Falciani
- 4.- Valoración

1. Introducción

La STC 97/2019, de 16 de julio, recaída en el llamado caso Falciani, ha vuelto a poner de actualidad el complejo tema de los límites a la utilización en el proceso judicial de una prueba obtenida con vulneración de derechos fundamentales. En concreto, en un proceso por delito contra la hacienda pública. Sobre el uso de la prueba ilícita la literatura es amplísima². El propósito de este trabajo es comentar su aplicación concreta a un conocido caso de información tributaria sustraída por un particular y entregada a las autoridades, que la utilizan en un proceso penal contra un defraudador fiscal.

Conviene recordar los antecedentes más relevantes del caso que da lugar a dicha Sentencia constitucional:

Hervé Falciani (H.F.), ingeniero informático, recabó información sobre cuentas bancarias que distintos clientes habían ocultado al Fisco de sus respectivos países, mientras trabajaba en la entidad suiza HSBC. Tras intentar vender dichos datos a otra entidad financiera, al parecer sin éxito, fue encausado por las autoridades suizas y condenado por vulneración del secreto comercial y bancario.

Los datos llegaron a poder de las autoridades francesas, en parte al entregarla voluntariamente el propio H.F.³ y en parte

¹ Este trabajo tiene su origen en la ponencia impartida como académico correspondiente en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (sesión de 27 de noviembre de 2019).

² Por citar algunas: AMBOS, K. "Las prohibiciones de utilización de pruebas en el proceso penal alemán –fundamentación teórica y sistematización", *Política Criminal*, Vol. 4, núm. 7, julio 2009; "La teoría del efecto extensivo en el derecho procesal penal estadounidense y su traslado al proceso penal alemán", *Revista General de Derecho Procesal*, *Iustel*, 2013; ANDRÉS IBÁÑEZ, P. "La función de las garantías en la actividad probatoria" en AA.VV. *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*. «Cuadernos de Derecho Judicial». Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 1993; ARMENTA DEU, T. *La prueba ilícita (un estudio comparado)*, Marcial Pons, 2009; DE URBANO CASTRILLO, E. y TORRES MORATO, M.A. *La prueba ilícita penal (estudio jurisprudencial)*, Aranzadi, 2ª ed., 2000; DÍAZ CABIALE, J.A. y MARTÍN MORALES, R. *La garantía constitucional de la inadmisión de la prueba ilícitamente obtenida*, Madrid, Civitas, 2001; FERNÁNDEZ ENTRALGO, J. "Las reglas del juego. Prohibido de hacer trampas; la prueba ilegítimamente obtenida", en: *La prueba en el proceso penal (II)*. «Cuadernos de Derecho Judicial». Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 1996; FERRAJOLI, L. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta, 1995, pág. 537 y ss.; MIRANDA ESTRAMPES, *El concepto de prueba ilícita y su tratamiento en el proceso penal*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2004, 2ª ed.; "La regla de exclusión de la prueba ilícita: historia de su nacimiento y de su progresiva limitación", *Revista Jueces para la Democracia*, 47, julio 2003; y "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones", *Revista catalana de seguretat pública*, mayo 2010.

³ Según el informe presentado ante la Asamblea General francesa, por Christian Eckert (XIV legislatura, informe núm. 1235, de 10 de julio de 2013, según cita BLANCO CORDERO, I. "La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales", *InDret* 3/2015, julio de 2015, págs. 3 y 4, Falciani habría iniciado en el mes de julio de 2008 un proceso de transmisión de datos a las autoridades fiscales francesas que conduciría a la identificación de unos 3.000 contribuyentes, lo que desató una crisis diplomática entre Francia y Suiza. Fue después que las autoridades suizas solicitaron mediante comisión rogatoria el registro del domicilio de Falciani y la incautación de los datos.

a través del registro de su domicilio en Francia practicado a petición de las autoridades judiciales suizas. Francia trasladó los datos a todos aquellos países con los que tenía suscrito un acuerdo de cooperación en materia fiscal, entre ellos, España. Con la información recibida⁴, la AEAT instó a los afectados a regularizar voluntariamente y respecto de quienes no lo hicieron inició los correspondientes procedimientos de comprobación, algunos de los cuales desembocaron en procesos por delito fiscal, entre ellos contra el contribuyente al que se refiere el caso (Sixto Delgado de la Coba –S.D.–, actualmente huido de la justicia).

Tras el proceso correspondiente, S.D. fue condenado por dos delitos contra la Hacienda Pública por Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 29 de abril de 2016. En síntesis, dicho Tribunal se fundamentó en los siguientes argumentos:

- a) Rige el principio de no indagación, en virtud del cual a los tribunales españoles no les corresponde supervisar la legalidad de las actuaciones efectuadas en otro país de la Unión Europea, ni someter las pruebas así obtenidas al contraste de la legislación española: Francia las había considerado lícitas y España no debe revisar ese criterio.
- b) No se quiebra el derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) porque en España no hay secreto bancario ni lógicamente se castiga su vulneración (principio de doble incriminación).
- c) Una estructura de opacidad dedicada a la elusión tributaria no merece la protección del art. 11.1 LOPJ, según el cual “En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”⁵. Dicho precepto debe interpretarse conforme a las reglas de la buena fe y la prohibición del abuso de derecho.

La Sentencia anterior fue confirmada por la del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2017⁶, pero con una argumentación en parte distinta, más profunda en relación con la regla de exclusión de la prueba ilícita:

- a) Se rechaza el argumento de la instancia sobre el principio de no indagación y de doble incriminación, pues entiendo que una vulneración de derechos fundamentales producida fuera de España sí puede afectar a la admisibilidad de la prueba en nuestro país. El que su conducta no fuera penalmente punible en España no impide que, si hubo lesión de derechos fundamentales, esto tenga consecuencias.
- b) El art. 11.1 LOPJ y el sentido de la regla de exclusión ha de abordarse a partir del Derecho comparado y de la propia jurisprudencia española. Ante todo, el Tribunal Supremo insiste en que, aunque la regla general deba ser la exclusión de una prueba obtenida con vulneración de derechos fundamentales, esto debe hacerse caso a caso y a partir de una ponderación de todos los valores en juego.

En el caso concreto de S.D. el Tribunal Supremo concluye

que no deben excluirse como prueba los ficheros informáticos sustraídos por H.F. por varias razones: i) no se afectó al núcleo duro de la intimidad personal; ii) la violación de derechos fundamentales la cometió un particular que no actuaba como agente del Estado ni con la intención de preconstituir pruebas para un juicio penal; iii) ya el art. 13 del proyecto de Código Penal de 2013 y el Anteproyecto de Ley de Enjuiciamiento Criminal de 2011 sometían a condiciones la regla de exclusión⁷; y iv) al igual que han hecho otros Tribunales europeos en casos como el de Falciani⁸ o similares, se impone una interpretación del art. 11.1 LOPJ que huya de “interpretaciones rígidas, sujetas a reglas estereotipadas que impidan la indispensable adaptación al caso concreto”.

2. El fundamento de la exclusión probatoria: sistema norteamericano vs. europeo

Conviene, en primer lugar, aclarar que por prueba “ilícita”

⁴ Consta en el procedimiento judicial que mediante oficio de 12 de febrero de 2010 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT solicitó de la Dirección General de Finanzas Públicas de la República Francesa, al amparo del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y perseguir el fraude fiscal, cuanta información dispusieran sobre contribuyentes sujetos a soberanía fiscal española que figurasen en el listado del banco suizo HSBC y que el 24 de mayo de 2010 el Agregado Fiscal de la Embajada de Francia entregó a la AEAT un CD-Rom con información estructurada en tres listados que permitía identificar a las personas físicas y jurídicas que tenían depositados fondos, activos y valores en la entidad bancaria HSBC Private Bank de Ginebra. Consta que el condenado disponía, directamente o a través de entidades vinculadas, de seis cuentas en HSBC con activos financieros que presentaban un saldo de 5.802.137,96 dólares USA (4.918.316,49 euros) el 31 de diciembre de 2005; y 6.950.482,05 dólares USA (5.277.511,05 euros) el 31 de diciembre de 2006, por los que no había tributado ni en España ni en Suiza.

⁵ El apartado 2 del art. 11 añade que “Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal”.

⁶ Entre los comentarios específicos a esta Sentencia o al problema que en ella se suscita, pueden citarse los siguientes: AGUSTINA SANLLEHI, J.R. “¿Los Tribunales españoles no deben erigirse siempre en custodios de los derechos fundamentales ante una prueba ilícita en origen?” *Revista Aranzadi Doctrinal* num.4/2017; BARCIELA PÉREZ, J.A. “La validez probatoria de la denominada ‘Lista Falciani’ a tenor de la reciente jurisprudencia”, *Quincena Fiscal* núm. 20/2017; GARCÍA MORENO, V.A. “Lista Falciani, liquidaciones e ilícitos tributarios”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Nº 25, Sección Estudios, Abril 2017; GIMENO BEVIA, J. “De Falciani a Birkenfeld: la evolución del delator en un cazarecompensas. Aspectos procesales e incidencia frente a las personas jurídicas (whistleblower vs bounty hunter)” *Diario La Ley*, Nº 9139, Sección Doctrina, febrero de 2018; RICHARD GONZÁLEZ, M. “Licitud y validez de la prueba obtenida por particulares en el proceso penal: Comentario a la STS 116/2017 de 23 de febrero que declara la validez de la lista Falciani para fundar una condena por delito fiscal”, *Diario La Ley*, Nº 8946, Sección Doctrina, marzo de 2017; RODRÍGUEZ ACUNA, I. “Lista Falciani: validez de la prueba de los documentos bancarios y ficheros contables obtenidos ilícitamente por el empleado de la Institución financiera HSBC Private Bank Suiza” *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal* núm. 46/2017; RODRÍGUEZ RAMOS, L. “¿In dubio pro reo aut in dubio contra opulentibus? (Comentario a la STS 116/2017 de 23 de febrero sobre la prueba ilícita)”, *Diario La Ley*, 8 de mayo de 2017; ZARAGOZA TEJADA, J.I. y GUTIERREZ ATANZA, D.A. “La prueba ilícita una reflexión tras la STS de 23 de febrero de 2017”. *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal* núm. 47/2017.

⁷ El proyecto de Código Procesal Penal de 2013, matizaba en su art. 13 el alcance de la regla de exclusión probatoria cuando la violación del derecho fundamental tuviese su origen en la actuación exclusiva de un particular que hubiese actuado sin voluntad de obtener pruebas. Por su parte, el anteproyecto de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal elaborado en 2011, admitía en su art. 129 la validez de las pruebas derivadas o reflejas “si no guardan una conexión jurídica relevante con la infracción originaria”.

⁸ Sobre el criterio seguido en otros países puede consultarse, entre otras: BLANCO CORDERO, I. “La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales”, *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, 3/2015, julio de 2015; y MARTÍNEZ GINER, L.A. “El uso de información ilícitamente obtenida en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 159/2016, octubre de 2016.

debe entenderse aquella obtenida o practicada con vulneración de derechos fundamentales, concepto que debe deslindarse de otro próximo, pero distinto, que es el de prueba “irregular”, en la que se han infringido alguno de los preceptos procesales aplicables, pero sin afectar a tales derechos. La exclusión probatoria que nos ocupa se circunscribe a la primera, no a la segunda.

Pues bien, el alcance de la regla de exclusión será muy diferente según su justificación se sitúe en: a) motivos pragmáticos, como hace el sistema norteamericano; o b) la garantía de los derechos fundamentales, caso del modelo europeo-continental.

a) En el modelo americano, la llamada *exclusionary rule*, aunque apareció vinculada a la IV Enmienda⁹, que prohíbe los registros y detenciones arbitrarias, y por tanto tiene un origen constitucional, con la evolución de la jurisprudencia ha quedado vinculada exclusivamente al llamado *deterrent effect*, es decir, a un fin disuasorio o preventivo de los abusos del poder público en la investigación de delitos. Así, en la sentencia *US vs. Janis* (428 US 433, 1976), citada por MIRANDA¹⁰ se declara que “el principal propósito de la exclusión de las pruebas ilícitas, si no el único, es evitar las conductas policiales ilícitas”.

Por tanto, como resultado de la evolución jurisprudencial norteamericana y su extensión a los ordenamientos jurídicos occidentales¹¹, la *exclusionary rule* se configura como una medida instrumental, subordinada al fin de evitar las conductas ilícitas, principalmente de la policía, en la obtención de pruebas incriminatorias. Esto implica, por un lado, que si la exclusión no es útil para el fin pretendido, podría prescindirse de ella en favor de otras que garanticen mejor su logro (por ejemplo, sancionar al policía que obtiene pruebas vulnerando derechos). Por otro, que la regla no debe aplicarse cuando el fin indicado no lo justifica, como sucede en la obtención de pruebas por particulares o por agentes policiales extranjeros fuera del territorio estadounidense (casos *Burdeau vs. McDowel*, 256 US, 465, 1921 y *US vs. Verdugo-Urquidez*, 494 US 259, 1990, respectivamente); ni tampoco cuando la policía hubiera actuado de buena fe (*good faith exception*).

b) Por el contrario, en el modelo europeo, la regla de exclusión aparece fundamentada en un criterio axiológico, en concreto, en el reconocimiento constitucional de los derechos fundamentales. En esta línea, en Alemania, el uso de la prueba ilícita se pondera en función de si la lesión afecta de forma esencial al ámbito de derechos del recurrente o si solo tiene una importancia secundaria o ninguna en absoluto (teoría de las tres esferas). Es decir, habría tres niveles de protección: i) una esfera o círculo esencial (*intimsphäre*) de protección jurídica de la privacidad personal inmune a la injerencia de los poderes públicos en el ejercicio del *ius puniendi*; ii) una segunda esfera (*privatsphäre*) de protección en la que podrían admitirse las intervenciones estatales, pero sobre la base del principio de proporcionalidad entre el derecho a la privacidad y los intereses públicos concernidos (particularmente, la gra-

vedad del delito investigado); y iii) por último, en la tercera esfera (*individualsphäre*) las intervenciones estatales se admitirían ilimitadamente al no existir, en realidad, afectación del derecho al libre desarrollo de la personalidad. Cuestión diferente son las dificultades de aplicar en la práctica este sistema de círculos, que exige identificar en cada supuesto la intensidad de la afectación del derecho supuestamente violado. Este modelo europeo ha ido sin embargo aproximándose progresivamente al norteamericano.

c) Algunos autores como NIEVA FENOLL¹² postulan una teoría alternativa a las anteriores, según la cual el fundamento principal de la regla de exclusión no debe ser un efecto disuasorio sino el descubrimiento de la realidad, afirmando que “cuando se vulneran derechos fundamentales se apartan policías y jueces de dicha realidad, y a partir de ahí ya no ven lo que hay realmente, sino lo que quieren ver, condicionados por ese descubrimiento”. Por tanto, lo que habría que valorar en cada caso –sostiene– es si la vulneración de derechos ha facilitado la manipulación de los hechos. En esta misma línea, BLANCO CORDERO¹³ argumenta que en casos como el de la “Lista Falciani” el problema es de fiabilidad de la prueba.

3. La STC 97/2019, de 16 de julio

3.1. El recurso

S.D. interpuso un recurso de amparo contra la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2017, denunciando la vulneración de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, a un proceso con todas las garantías y, por ende, a la presunción de inocencia (arts. 24.1 y 2 CE).

a) Considera que, con su interpretación del art. 11.1 LOPJ, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha limitado indebidamente la obligación constitucional de exclusión probatoria a los casos en que la ilicitud de la prueba por vulneración de un derecho fundamental procede o está relacionada con la conducta de los agentes de la autoridad, de forma que no

⁹ Norma según la cual: “El derecho de los habitantes de que sus personas, domicilios, papeles y efectos se hallen a salvo de pesquisas y aprehensiones arbitrarias, será inviolable, y no se expedirán al efecto mandamientos que no se apoyen en un motivo verosímil, estén corroborados mediante juramento o protesta y describan con particularidad el lugar que deba ser registrado y las personas o cosas que han de ser detenidas o embargadas”.

¹⁰ “La prueba ilícita...”, *Op. cit.* pág. 134.

¹¹ Vid. DEL MORAL GARCÍA, A. “La conexión de antijuridicidad como presupuesto de la nulidad de la prueba refleja y supuestos de ruptura”, Pág. Web del CEJ, ponencia presentada al Curso «Intervenciones telefónicas y telemáticas», abril de 2016.

¹² NIEVA FENOLL, J. “Policía judicial y prueba ilícita. Regla de exclusión y efecto disuasorio: un error de base”, *Diario La Ley*, Nº 9068, Sección Doctrina, octubre de 2017. Para este autor, “las excepciones a la regla de exclusión no deben estar basadas en la mala praxis policial, sino que si se desea evitar dicha mala praxis hay que pensar más bien en las peligrosas consecuencias de la misma: la manipulación de la realidad. Siendo así, solamente cuando la realidad descubierta sea absolutamente notoria podremos establecer una excepción a la regla de exclusión”. Considera que esta decisión depende siempre del caso concreto: si la entidad de lo descubierto es de tal notoriedad que, pese a la vulneración de los derechos fundamentales, no hay motivo alguno para sospechar de manipulación policial, la prueba no deberá ser expulsada del proceso.

¹³ *Op. cit.* pág. 26-27.

la extiende a las pruebas obtenidas ilícitamente por un particular si se aprecia que actuó sin vinculación alguna con el ejercicio estatal del *ius puniendi*. Para el recurrente, dicha interpretación vulnera el tenor literal del art. 11.1 LOPJ y el contenido del derecho a un proceso con todas las garantías pues, conforme a la doctrina fijada inicialmente en la STC 114/1984, de 29 de noviembre, la regla de exclusión probatoria opera con independencia de la fuente de la que proceda la ilicitud y de la finalidad que hubiere animado su obtención.

b) El recurrente defiende una interpretación de dicho precepto que, para garantizar la seguridad jurídica, sea objetiva y excluya todas las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales. Descendiendo ya a su caso concreto, afirma que no hay prueba alguna de esa supuesta desconexión de la conducta del particular con la posterior persecución estatal por delito fiscal, por lo que tal desconexión no puede ser el punto de partida de la decisión desestimatoria de la casación.

c) Por último, insiste en que las excepciones admitidas por la jurisprudencia constitucional se refieren a la prueba derivada, esto es, la obtenida a partir de conocimiento adquirido con el acto ilícito, pero no pueden extenderse a la prueba directa, como es el caso. En la medida en que la prueba cuya ilicitud y exclusión se reclama fue la determinante de su condena, considera que las sentencias impugnadas vulneraron también su presunción de inocencia, por lo que solicita la nulidad de las sentencias de instancia y de casación.

3.2. La doctrina constitucional previa

En la evolución de la doctrina constitucional sobre el uso en juicio de la prueba ilícitamente obtenida se pueden identificar en esencia dos etapas:

A) Una primera etapa inaugurada por la STC 114/1984, en la que se formula por primera vez una teoría sobre el uso en juicio de pruebas ilícitamente conseguidas sobre la base de los siguientes principios:

La inadmisión procesal de una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental sustantivo no es tanto una exigencia del contenido del derecho fundamental afectado, como una regla de naturaleza estrictamente procesal, que ha de abordarse desde el punto de vista de las garantías del proceso justo (art. 24.2 CE). Según declara la STC 114/1984, “no existe un derecho fundamental autónomo a la no recepción jurisdiccional de las pruebas de posible origen antijurídico”. Estamos, antes bien, ante “una garantía objetiva e implícita en el sistema de los derechos fundamentales”, cuya vigencia y posición preferente en el ordenamiento puede requerir desestimar pruebas obtenidas con lesión de estos; por lo tanto, si hay violación de la Constitución, se produce en el seno del proceso y en atención a los derechos y garantías procesales previstos en el art. 24.2 CE (FJ 2).

Es decir, se trata de una garantía procesal, no una exigencia *per se* del contenido de los derechos fundamentales violados (secreto de las comunicaciones, inviolabilidad del domicilio,

intimidad, etc.), pero se justifica en la posición preferente de estos en el ordenamiento. El TC se adhiere así en un principio a la justificación ética del modelo europeo, frente al norteamericano, basado en el “efecto disuasorio”.

Para valorar en cada caso la posible violación del art. 24.2 CE ha de realizarse, en relación con la prueba ilícitamente obtenida, un juicio ponderativo tendente a asegurar el equilibrio y la igualdad de las partes, esto es, la integridad del proceso. Según la STC 97/2019, FJ 3, la propia STC 114/1984 ya sienta las bases de dicho juicio ponderativo¹⁴.

a) En primer lugar, ha de determinarse la ilicitud del acto de obtención de los elementos probatorios. La clave es que no se trate de una mera irregularidad procesal, que carece de relevancia desde el punto de vista del art. 24.2 CE, sino una auténtica vulneración de un derecho fundamental.

b) Una vez constatada la lesión antecedente de un derecho fundamental, debe valorarse, como segundo paso, su conexión con los derechos procesales de las partes desde el prisma del proceso justo y equitativo, o, en palabras de la propia STC 114/1984, la “ligazón” de la prueba controvertida con “un derecho de libertad de los que resultan amparables en vía constitucional”. Tal nexo o ligamen existe si la decisión de incorporación al acervo probatorio evidencia una ruptura del equilibrio procesal entre las partes, esto es, una “desigualdad entre las partes en el juicio (art. 14 CE), desigualdad que ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio de los derechos fundamentales de otro” (FJ 4).

La prohibición constitucional de admisión de prueba ilícita se revela, así, como **prohibición instrumental**, esto es, como mandato constitucional de identificar aquellas vulneraciones de derechos fundamentales consumadas precisamente para quebrar la integridad del proceso, esto es, encaminadas a obtener ventajas procesales en detrimento de la integridad y equilibrio exigibles en un proceso justo y equitativo en cuanto genera “una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes” (FJ 5).

Hay autores¹⁵ para quienes la STC 114/1984, pese a la referencia que hace al juicio ponderativo, y a la “encrucijada de intereses” conllevaba automáticamente la imposibilidad de utilizar la prueba ilícitamente obtenida, cuando afirma que “cuando se trate de derechos fundamentales que traen su causa, directa e inmediata, de la norma primera del ordenamiento... puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso” (FJ 4).

¹⁴ La STC 114/1984 afirma que “[h]ay que ponderar en cada caso los intereses en tensión para dar acogida preferentemente en [la] decisión a uno u otro de ellos (interés público en la obtención de la verdad procesal e interés también en el reconocimiento de la plena eficacia de derechos constitucionales). La decisión sobre la prueba ilícita enfrenta al órgano judicial que debe decidir sobre la admisibilidad de los elementos de convicción obtenidos con vulneración previa de un derecho fundamental sustantivo a ‘una encrucijada de intereses’ que ha de resolverse, pues, mediante un juicio ponderativo” (FJ 4).

¹⁵ ASENCIO MELLADO, JOSÉ MARÍA, “La STC 97/2019, de 16 de julio: descanse en paz la prueba ilícita” *Diario La Ley* núm. 9499, 16 oct. 2019.

Estuviera o no en la STC 114/1984 el germen de la ponderación, lo cierto es que en la evolución posterior a partir de dicha Sentencia el Tribunal va perfilando sin duda el juicio ponderativo, confirmando así que la exigencia constitucional de excluir la prueba ilícitamente obtenida solo puede operar caso por caso.

B) Una segunda etapa, marcada por una definición más precisa del juicio ponderativo sobre el nexo del derecho fundamental sustantivo, sus necesidades de tutela y el equilibrio e igualdad de las partes en el seno del proceso se inició con la STC 81/1998, de 2 de abril; resolución que profundizó en la idea de “ponderación entre valores en conflicto” y centra la esencia del conflicto de intereses en la evaluación de las necesidades de tutela que la violación originaria del derecho sustantivo proyecta sobre el proceso en el que se plantea la admisibilidad de la prueba así obtenida. A partir de esta Sentencia, el Tribunal utiliza dos parámetros para evaluar la necesidad específica de tutela dentro del ámbito procesal:

a) Un parámetro de control llamado “interno” que exige valorar la proyección que sobre el proceso correspondiente tiene la “índole, características e intensidad” de la violación del derecho fundamental sustantivo previamente consumada. Se trata aquí de considerar, en primer lugar, si la vulneración del derecho fundamental ha estado instrumentalmente orientada a obtener pruebas al margen de los cauces constitucionalmente exigibles, comprometiéndose en ese caso la integridad del proceso en curso y el equilibrio entre las partes.

No obstante, aunque este primer examen de la índole y características de la lesión evidencie la falta de conexión jurídica entre la intromisión en el derecho fundamental y el proceso, ha de evaluarse, asimismo, sin abandonar la perspectiva interna, si la vulneración del derecho fundamental sustantivo es de tal intensidad (p.ej. información obtenida mediante tortura)¹⁶ que, aun cuando esa conexión instrumental no exista, debe, aun así, proyectarse sobre el ámbito procesal al afectar al núcleo más importante de nuestro orden de derechos fundamentales. Se puede ver aquí el reflejo de la doctrina alemana sobre las distintas esferas de protección de los derechos fundamentales.

b) En segundo término, un parámetro de control “externo”, que lleva a examinar si existen necesidades generales de prevención o disuasión de la vulneración consumada que se proyectan sobre el proceso penal.

Se trata de dilucidar si “de algún modo” la falta de tutela específica en el proceso penal supone “incentivar la comisión de infracciones del derecho al secreto de las comunicaciones [el entonces controvertido] y, por lo tanto, privarle de una garantía indispensable para su efectividad” (STC 81/1998, FJ 6).

Estos criterios de ponderación han sido aplicados por el Tribunal al examen de la prueba llamada derivada, de la que la vulneración del derecho fundamental sustantivo no es

más que fuente de conocimiento indirecto. En estos casos la doctrina del Tribunal distingue entre la mera conexión causal con el acto de vulneración del derecho fundamental, requisito considerado necesario pero no suficiente, de la conexión o enlace jurídico, que es el único que evidencia una necesidad de protección procesal del derecho fundamental.

Respecto de la prueba llamada originaria, como es el “caso Falciani” en el que la vulneración del derecho fundamental constituye la fuente de conocimiento directo del fraude fiscal, el Tribunal ha señalado que existe, *a priori*, una mayor necesidad de tutela, sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente.

Por ejemplo, en la STC 22/2003, de 10 de febrero, el Tribunal consideró compatible con el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) la recepción probatoria de elementos de convicción directamente obtenidos en vulneración de un derecho fundamental sustantivo, en concreto, a través del registro domiciliario realizado sin autorización judicial, ya que la policía había actuado de ese modo en la confianza, amparada entonces por el estado evolutivo de la jurisprudencia, de que el consentimiento prestado por los comoradores de la vivienda era suficiente a pesar de existir una situación de contraposición de intereses entre éstos y el demandante de amparo¹⁷. Este es un precedente importante de ponderación basada en la buena fe de la actuación

¹⁶ Así ocurre, en particular, pero no de forma exclusiva, en los casos en los que existe una prohibición constitucional singular, como es la de la tortura o tratos inhumanos o degradantes, supuesto en el cual, aun cuando la vulneración del art. 15 CE carezca de relación de medio-fin con el proceso, no puede admitirse la recepción probatoria de los materiales resultantes. Como ha señalado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, los elementos de cargo (ya sean confesiones o pruebas materiales) obtenidos por medio de actos de violencia o brutalidad u otras formas de trato que puedan calificarse como actos de tortura, no deben nunca servir para probar la culpabilidad de la víctima (STEDH de 11 de julio de 2006, asunto Jalloh contra Alemania, § 99, y, en el mismo sentido, SSTEDH de 17 de octubre de 2006, asunto Göcmen c. Turquía, § 74 y de 28 de junio de 2007, asunto Harutyunyan c. Armenia, § 63). Al respecto, el Tribunal Supremo, en su sentencia 829/2006, de 20 de julio, rehusó la valoración del testimonio obtenido en el campo de Guantánamo de una persona custodiada por el ejército de los Estados Unidos en un “limbo legal” sin garantías ni control y en un ámbito de coerción y avanza en este punto la siguiente reflexión: “La intensidad de la vulneración de derechos denunciada admite matices de los que no puede prescindirse en el momento de fijar el alcance de la regla de exclusión”.

¹⁷ El Tribunal declaró entonces que había existido, en efecto, una vulneración originaria del derecho a la inviolabilidad domiciliaria del art. 18.2 CE (FJ 9) y reiteró, como línea de principio para afrontar la posible violación del art. 24.2 CE en relación con la admisión como pruebas de los materiales obtenidos, que “la necesidad de tutela es mayor cuando el medio probatorio utilizado vulnera directamente el derecho fundamental” (FJ 10). No obstante, descartó que, en el caso planteado, existiera una necesidad específica de tutela de la violación consumada en el derecho sustantivo que debiera proyectarse sobre la admisibilidad procesal de las pruebas, pues la entrada y registro se había efectuado de ese modo a causa de un “déficit en el estado de interpretación del Ordenamiento que no cabe proyectar sobre la actuación de los órganos encargados de la investigación, imponiendo, a modo de sanción, la invalidez de una prueba, como el hallazgo de una pistola que, por sí misma, no materializa en este caso lesión alguna del derecho fundamental”. La integridad del proceso penal como proceso justo, en el que no cabe que se violen los derechos fundamentales como método instrumental de obtener ventajas probatorias, no había sido comprometida en el caso planteado, pues “el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución y en que, además, la actuación respetuosa del derecho fundamental hubiera conducido sin lugar a dudas al mismo resultado”, por lo que “la exclusión de la prueba se revela como un remedio impertinente y excesivo que, por lo tanto, es preciso, rechazar” (FJ 10).

policial, que ya en la doctrina norteamericana¹⁸ se había configurado como una excepción a la regla de exclusión.

3.3. La ponderación concreta para el caso Falciani

A la vista de la doctrina anterior, la STC 97/2019 aborda el caso Falciani de la siguiente forma:

a) Respecto de la premisa fundamental, que es la ilicitud del acto de obtención de los elementos probatorios, el Tribunal considera que no le corresponde revisar lo declarado por el Tribunal Supremo en cuanto a la existencia de una violación originaria del derecho fundamental a la intimidad (art. 18.1 CE). Al menos, considera que no puede hacerlo en perjuicio del recurrente. Por tanto, la lesión del derecho a la intimidad ha sido real. El Tribunal no entra en el posible debate de si el derecho realmente vulnerado es la intimidad (art. 18.1 CE) o la reserva de datos personales (art. 18.4 CE), probablemente por entender que no cambiaría la conclusión a que se llega.

b) Pero, como hemos visto, la lesión antecedente del derecho fundamental sustantivo no aboca automáticamente a la exclusión de la prueba: debe valorarse, como segundo paso, su conexión con los derechos procesales (art. 24.2 CE) y ver si concurre la necesidad imperativa de inadmitir la correspondiente prueba.

La STC 97/2019 afirma que la apelación al art. 24.2 CE sería superflua si toda violación de un derecho fundamental sustantivo llevara consigo, *per se*, la consiguiente imposibilidad de utilizar los materiales derivados de ella. Si así fuera, la utilización de tales materiales dentro del proceso penal sería, de por sí, una violación del derecho sustantivo mismo sin que el recurso al art. 24.2 CE para justificar la exclusión tuviera ninguna relevancia o alcance. Pero la doctrina constitucional no impone semejante automatismo, sino que exige un juicio ponderativo de los intereses en juego.

Antes de abordar dicha ponderación, la STC 97/2019 analiza la alegación del recurrente de que el art. 11.1 LOPJ excluye de forma automática toda prueba ilícita del proceso. En primer lugar, parte de la premisa de que el Tribunal Constitucional no puede sustituir a los órganos del Poder Judicial en la interpretación de la legalidad ordinaria, sino solo decidir si la interpretación de dicho precepto que ha hecho el Tribunal Supremo es compatible con el art. 24.2 CE.

Cuestión a la que el TC da una respuesta afirmativa, es decir, resulta plenamente constitucional interpretar que el art. 11.1 LOPJ no se refiere a cualquier violación de derechos fundamentales sino, como corresponde al estricto ámbito procesal en el que se ubica, a la proscripción de utilizar *instrumentalmente* medios de investigación que lesionen derechos fundamentales. La propia literalidad del precepto, al referirse a pruebas “obtenidas”, avala la interpretación del Supremo.

La STC 97/2019, FJ 5, resume la esencia constitucional de la regla de exclusión cuando afirma que el sentido específico de la garantía del proceso debido incluida en el art. 24.2 CE es “proteger a los ciudadanos de la violación instrumental de sus

derechos fundamentales que ha sido verificada, justamente, para obtener pruebas”. Con ello “se protege la integridad del sistema de justicia, la igualdad de las partes y se disuade a los órganos públicos, en particular, a la policía, pero también a los propios particulares, de realizar actos contrarios a los derechos fundamentales con fines de obtener una ventaja probatoria en el proceso”. Por consiguiente, “[f]uera de tales supuestos, esto es, cuando no existe una conexión o ligamen entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, las necesidades de tutela de dicho derecho son ajenas al ámbito procesal y pueden sustanciarse en los procesos penales o civiles directamente tendentes a sancionar, restablecer o resarcir los efectos de la vulneración verificada en aquel.”

Una vez reafirmado que es imprescindible ponderar dicho elemento instrumental, el TC aborda el segundo aspecto clave: si el Tribunal Supremo ha interpretado la incidencia en el art. 24.2 CE de forma constitucionalmente correcta. Para ello se tienen en cuenta cuatro elementos (FJ 6):

a) Sobre uno de los aspectos más controvertidos, que es la diferencia entre intromisión por particulares (*drittwirkung*) y por poderes públicos, el Tribunal afirma que “el dato de que la vulneración originaria del derecho sustantivo fuera cometida, en el caso que nos ocupa, por un particular (H.F.) no altera en absoluto el canon de constitucionalidad aplicable desde la óptica del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), de suerte que la exclusión de los elementos probatorios obtenidos ha de ser, también en este tipo de supuestos, el punto de partida o regla general, si bien, en cada caso concreto, el órgano judicial puede apreciar, con arreglo a los parámetros que ya han sido expuestos, la ausencia de necesidades de tutela procesal en relación con la vulneración consumada, incorporando, en esos casos excepcionales, los elementos controvertidos al acervo probatorio”. Así las cosas, no es la condición de particular de H.F. lo que lleva a admitir el uso procesal de los datos bancarios sustraídos, sino, como enseguida se dirá, la finalidad con que produjo la vulneración del derecho a la intimidad, la intensidad de dicha lesión y la trascendencia, en términos de prevención general, que pueda tener la admisión de la prueba controvertida.

b) El primer parámetro del juicio ponderativo *stricto sensu* es la “índole y características” de la vulneración originaria del derecho a la intimidad. El TC valora que se trata de una

¹⁸ Caso *Leon vs. US* (468 US 897, 1984), en que el Tribunal permitió la presentación de las pruebas obtenidas con ocasión de un registro domiciliario basado en un mandato judicial que la policía creía válido pero que luego fue anulado, al estimar la Corte que los agentes había actuado de buena fe, en la creencia de que su actuación estaba amparada en un mandamiento judicial legal, por lo que no podía predicarse una finalidad disuasoria de su exclusión. En dicha sentencia se razonó que cuando la policía actúa de buena fe, en la creencia de que su comportamiento se ajusta al ordenamiento jurídico y no viola derecho fundamental alguno, la exclusión de la prueba así obtenida carece de justificación, pues con ello no se consigue el efecto de prevenir conductas policiales futuras de carácter ilícito (*deterrent effect*). La regla de exclusión carece, en estos casos, de eficacia disuasoria o profiláctica. Otro caso en el que se ha aplicado dicha excepción es el supuesto en que la actuación policial se había desarrollado al amparo de una ley que con posterioridad fue declarada inconstitucional (*caso Michigan vs. De Filippo*, 443 US 31, 1979).

intromisión en el derecho a la intimidad carente de cualquier conexión instrumental, objetiva o subjetiva, con actuaciones investigadoras llevadas a cabo por las autoridades españolas o por algún tipo de acusación privada.

Aquí, un informático aprovechó el acceso que, por razones laborales, tenía a datos de clientes del banco HSBC para elaborar sus propios ficheros, cruzando datos bancarios y realizando perfiles específicos que pretendía vender a terceros para lucrarse. Al respecto, la Sentencia considera que: “[D]esde el punto de vista de la ‘índole y características de la vulneración’ originaria en el derecho fundamental sustantivo, la tutela de la intimidad de los clientes de la entidad bancaria frente a la violación cometida por un empleado de ésta queda plenamente colmada con los procedimientos penales o civiles que puedan desplegarse en el país en el que se ha consumado esa intromisión *inter privatos*, sin que se observe ninguna conexión instrumental con el proceso penal español que suponga, de acuerdo con el art. 24.2 CE, una necesidad adicional de tutela jurídica de la intimidad dentro de dicho proceso que deba llevar indefectiblemente a un pronunciamiento de inadmisión de la prueba”.

Otros casos en los que la tutela del derecho fundamental vulnerado no pasa por la exclusión de la prueba sería, por ejemplo, el del ladrón que entra a robar en una casa y halla el cadáver de una persona que ha sido asesinada o el de quien “hackea” un ordenador ajeno para sustraer dinero de una cuenta bancaria y al hacerlo encuentra en el mismo pruebas de una estafa que ha cometido el dueño del ordenador o material pedófilo que intercambia con terceros. Los casos podrían ser muy variados y cada uno con sus matices, pero el punto común a todos ellos es que el restablecimiento del derecho vulnerado (domicilio, intimidad, secreto de las comunicaciones, etc.) no pasa por la exclusión de estas pruebas en los correspondientes procesos penales cuando estos han sido limpios y equitativos. Lo anterior no impide naturalmente que la vulneración de tales derechos se pueda y deba reparar mediante las oportunas acciones civiles o penales, pero no excluyendo los datos o imágenes como prueba de cargo en un proceso por asesinato, estafa, pornografía infantil, etc.

c) Todavía en el plano interno, se llega a la misma conclusión si se examina el “resultado” de la violación consumada en el derecho a la intimidad. La Sentencia repara en que los datos que son utilizados por la hacienda pública española contra S.D. se refieren a aspectos periféricos e incluso inocuos de la llamada “intimidación económica”.

No se han introducido dentro del proceso penal datos, como podrían ser los concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar o que permitan deducir los comportamientos o hábitos de vida del interesado (SSTC 142/1993, de 22 de abril, FJ 7, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 4). Los datos controvertidos son, exclusivamente, la existencia de la cuenta bancaria y el importe ingresado en la misma.

A partir de estas consideraciones, la Sentencia razona que “[e]l resultado de la intromisión en la intimidad no es, por tan-

to, de tal intensidad que exija, por sí mismo, extender las necesidades de tutela del derecho sustantivo al ámbito del proceso penal, habida cuenta que, como ya se ha dicho, éste no tiene conexión instrumental alguna con el acto de injerencia verificado entre particulares”.

Añade, como factor adicional para la ponderación, que la intromisión en la intimidad se ha producido fuera del territorio donde rige la soberanía española y que “sólo el núcleo irrenunciable del derecho fundamental inherente a la dignidad de la persona [podría] alcanzar proyección universal” (STC 91/2000, de 30 de marzo, FJ 8).

d) Por último, y ya desde el punto de vista externo, el Tribunal advierte que tampoco existe un riesgo cierto de propiciar, con la admisión de la prueba controvertida, prácticas que comprometan pro futuro la efectividad del derecho fundamental en juego en España, ya que en nuestro país no existen prácticas de opacidad bancaria amparadas por el poder público: en España la obtención por parte de las autoridades de datos bancarios a efectos de desarrollar investigaciones tributarias o penales está prevista en la ley y resulta plenamente asequible a través de instrumentos procesales ordinarios: en particular, el art. 93 LGT, que establece la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos e información, ya sea propia o de terceros, que tenga trascendencia tributaria.

Por tanto, al no amparar nuestro sistema jurídico la opacidad bancaria no hace falta recurrir a la exclusión procesal de esta prueba para (instrumentalizando el proceso penal) prevenir este tipo de violaciones de derechos fundamentales verificadas entre particulares. Y no existe, tampoco, dentro del ordenamiento español de derechos fundamentales, una obligación de proteger el secreto bancario, aunque pueda existir en otros Estados.

Por todo lo cual, la STC 97/2019 descarta la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) y, por efecto reflejo, la del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

4. Valoración

Los comentarios a la STC 97/2019 no han sido muy numerosos hasta el momento. Muy crítico con ella se muestra ASENSIO MELLADO¹⁹ quien afirma:

“La prueba ilícita, como conclusión no es ya esa garantía derivada del sistema de derechos fundamentales, de su posición preferente, de la dignidad del Estado democrático. Es regla ordinaria que, tras tener vigencia durante tres décadas, recorre el camino de regreso al mundo del proceso inquisitivo, que se vislumbra cercano y solo disimulado tras la retórica, muchas veces vacía, de la seguridad y la justicia. Valores estos importantes, pero siempre recurrentes en la historia cuando el Estado se ha impuesto sobre el individuo y proclamado la imposibilidad de coexistencia de éste y aquel en un marco de respeto a normas comunes y compatibles entre derechos y deberes.”

¹⁹ *Op. cit.* pág. 20.

Previsiblemente participan de esta visión, quizá expresada de forma menos contundente, quienes criticaron la Sentencia del Tribunal Supremo de la que trae causa la STC 97/2019, por ejemplo, RODRÍGUEZ RAMOS²⁰ así como ZARAGOZA TEJADA y GUTIERREZ ATANZA²¹. El primero de ellos, en relación con la Sentencia del Tribunal Supremo, considera que propicia que los poderes públicos puedan eludir la norma de prohibición acudiendo a “terceros sanadores”. Los segundos, postulan que se especifique normativamente el *numerus clausus* de circunstancias que hacen inoperante la regla de exclusión.

En cambio, otros autores, como RICHARD GONZÁLEZ²² se posicionan a favor del criterio seguido por el Tribunal Supremo –y ahora ratificado por el Constitucional–, si bien destacando la singularidad del caso. Por su parte DEL MORAL²³, aunque sin referencia expresa a este supuesto, insiste en la importancia de vincular el fundamento de la regla de exclusión a su origen en el derecho norteamericano y llama a “un realismo sano emparentado con el sentido común” que aplique un *balancing test*, pero teniendo presente el efecto disuasorio que inspira dicha regla. RODRÍGUEZ ACUÑA²⁴ destaca la conexión de la “Lista Falciani” con el problema de la evasión fiscal transfronteriza y el secreto bancario, que generan bolsas de impunidad que no entran dentro de lo aceptable en un Estado de Derecho, por lo que llama a aplicar las reglas de la buena fe y la prohibición del abuso de derecho a que se refiere el propio art. 11 LOPJ.

Por su parte, GIMENO BEVIA²⁵, también por referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo, se pregunta si la motivación económica de lucrarse que tuvo H.F. se habría

valorado igual en el caso de obtener una recompensa de la Administración Tributaria, como es práctica habitual en países como Estados Unidos.

Aunque es comprensible que genere opiniones discrepantes, a nuestro juicio la solución a que llegan las Sentencias del Tribunal Supremo y del Constitucional, aun desde distintos planos, es coherente con la doctrina previa, que en este campo proviene de la STC 81/1998 y tiene su raíz última en la STC 114/1984, en la que ya se apuntaba a la necesidad de ponderar las circunstancias de cada caso, huyendo de soluciones automáticas como la pretendida por el demandante de amparo.

Se trata, en definitiva, de un paso más hacia lo que MIRANDA ESTRAMPES²⁶ ha denominado la progresiva “norteamericanización” de la regla de exclusión, lo que pone de manifiesto que, como apuntábamos *supra*, el fundamento que se escoja para dicha regla es decisivo para la conclusión a la que lleve en cada supuesto.

En conclusión, construyendo a partir las bases sentadas en las SSTC 114/1984 y 81/1998, la STC 97/2019, contiene dos aportaciones significativas: i) admite que cabe aplicar la *exclusionary rule* a vulneraciones causadas por particulares, aunque este dato no es del todo irrelevante para valorar la conexión entre la vulneración y la pureza del proceso, que es el objetivo a salvaguardar; ii) identifica con claridad el sentido instrumental de la regla, extrayendo la conclusión más lógica: hay que huir de automatismos y se debe valorar cada caso concreto mediante un razonamiento específico, sin perder nunca de vista el propósito último al que sirve.

²⁰ RODRÍGUEZ RAMOS, L. “¿*In dubio pro reo* aut *in dubio contra opulentibus*? (Comentario a la STS 116/2017 de 23 de febrero sobre la prueba ilícita)”, *Diario La Ley*, 8 de mayo de 2017, págs. 14-18.

²¹ ZARAGOZA TEJADA, J.I. y GUTIERREZ ATANZA, D.A. “La prueba ilícita una reflexión tras la STS de 23 de febrero de 2017”. *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal* núm. 47/2017, págs. 11-12.

²² *Op. cit.* pág. 13.

²³ *Op. cit.* pág. 5.

²⁴ *Op. cit.* pág. 12.

²⁵ “De Falciani a Birkenfeld: la evolución del delator en un cazarrecompensas. Aspectos procesales e incidencia frente a las personas jurídicas (*whistleblower vs bounty hunter*)” *Diario La Ley*, Nº 9139, *Sección Doctrina*, febrero de 2018, pág. 11.

²⁶ MIRANDA ESTRAMPES, M. “El concepto de prueba ilícita y su tratamiento en el proceso penal”, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2004, 2ª ed.; “La regla de exclusión de la prueba ilícita: historia de su nacimiento y de su progresiva limitación”, *Revista Jueces para la Democracia*, 47, julio 2003, pág. 54.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 40

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 40

• Exceso de adjudicación: bien indivisible o que desmerezca por su división	40
• Derecho real de hipoteca garantizando el pago de un pagaré	40
• Tipo de gravamen aplicable a adquisiciones de vivienda por jóvenes establecida en la normativa de Murcia	41
• Transmisión de valores	41
• Plazo para liquidar tras una subasta judicial	42
• Subasta de un inmueble y adjudicación a un comunero	42
• Novación modificativa de un préstamo	42
• Aplicación de la exención de una novación de crédito hipotecario	43
• Comprobación de valor de una declaración de obra nueva	43
• Compufo del plazo de prescripción en una declaración de obra nueva	43

Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones 44

• Incumplimiento de la obligación de formalización en documento público	44
• Reducción del 95% vivienda habitual: acreditación de convivencia durante los dos años anteriores al fallecimiento	44
• Reducción por transmisión de empresa familiar: requisito del rendimiento económico de la actividad empresarial	45
• Reducción por empresa familiar: funciones de dirección del descendiente	45
• Suspensión de los plazos de presentación: juicio voluntario de testamentaria	46
• Pareja de hecho no inscrita en el Registro	46
• Cómputo del ajuar doméstico en un legado	47
• Donación de empresa familiar	47
• Reducción en una explotación agraria prioritaria	47
• Donación de vivienda	48
• Infracciones y sanciones	48

Procedimiento Tributario 50

• Legitimidad de los sucesores para solicitar la devolución de ingresos indebidos	50
• Comprobación de valor: estimación por referencia a valores catastrales	50
• Comprobación de valor: valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas	51
• Comprobación de valor mediante la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral	51
• Presentación vía fax de un recurso de reposición	51

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

EXCESO DE ADJUDICACIÓN: BIEN INDIVISIBLE O QUE DESMEREZCA POR SU DIVISIÓN

Sentencia de 28 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

El causante, padre del recurrente, había adquirido con carácter de ganancial dos fincas, una en el año 1969 y otra en septiembre de 1973; fincas que eran colindantes, y dentro del perímetro de dichas fincas, cuando se procede a la adjudicación de la herencia, ya existía una construcción cuya antigüedad, según el Catastro, data de 1950, y que según la escritura de adjudicación está construida desde hace más de 50 años. Dicha construcción está compuesta de planta baja y planta alta, destinada la parte alta a vivienda y la parte baja, a vivienda y local comercial; y ambas plantas se comunican entre sí por una escalera interior. De hecho, y así consta, la vivienda existente en esa edificación constituía la vivienda familiar de los padres del recurrente, y las dos fincas agrupadas constituyen una única finca catastral, con una única referencia. Consta igualmente que el recurrente se dio de alta en el IAE en enero de 1992, al regentar en ese edificio un negocio de restaurante, y destinó la construcción existente a dicho negocio.

La Administración demandada entiende que la agrupación de fincas fue realizada en la misma escritura de aceptación de herencia, pero que en el caudal hereditario había varias fincas y un establecimiento mercantil que habría permitido una división con participación de cada uno de los herederos.

Para la Sala lo que se produce en la escritura de adjudicación de herencia no es la agrupación física, pues esta es evidente que ya existía y dentro del perímetro de la finca agrupada existe una construcción desde hace más de 50 años; y en esa edificación había una parte destinada a local, comunicándose las plantas por una escalera. Por lo que, de dicha descripción, se ha de concluir que la agrupación física existía con anterioridad al fallecimiento del causante, y que el bien así formado era indivisible o, cuanto menos, desmerecería mucho con la división. La agrupación formal contenida en la escritura, lo único que hace, como afirma el demandante, es adecuar el Registro de la Propiedad a la realidad, en que las fincas forman una unidad predial desde hace muchos años, y así se constata en el Catastro.

DERECHO REAL DE HIPOTECA GARANTIZANDO EL PAGO DE UN PAGARÉ

Sentencia de 28 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

Sobre la procedencia o no de aplicar el tipo gravamen del 1 % por el concepto de Derechos Reales de Garantía del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados o el de préstamos y obligaciones que está exento.

En el presente caso en escritura pública de 17 de junio de 2010 se afirma que "comparecientes me exhiben un pagaré cuya fecha de libramiento es el día de 17 de junio de 2010, extendido en papel Timbre del Estado, de clase 8ª, serie OJ, número xxxx, por un importe nominal de doscientos diecinueve mil cien euros (219.100€), con vencimiento el 16 de junio de 2011". A continuación añade en el párrafo siguiente que "El mencionado pagaré es firmado en mi presencia por Dª N. actuando en su propio nombre y representación y en representación de la mercantil GB, SL, siendo la persona a la que ha de hacerse el pago o primer tenedor D.

Para la Sala, si se constituye un derecho real de hipoteca en garantía de un préstamo la operación estará exenta; pero cuando lo garantizado con la hipoteca, como en este caso, no es el préstamo sino el pago de un pagaré, que está sujeto al impuesto como documento mercantil, según dispone el art. 33 del Texto Refundido, no resultaría de aplicación el art. 15 de la Ley. En este caso,

el pagaré no es un negocio causal, dependiente de un préstamo o vinculado a un contrato de préstamo del que deriva, si no que se configura como un negocio abstracto, esto es, con total independencia del negocio causal otorgando al tenedor un derecho que deriva de la posesión del documento, se ha configurado como título abstracto de las relaciones personales que pueden existir entre los libradores y el tenedor del mismo. Como señalaba el TS en sentencia de 12-11-2002. Por tanto, al haberse constituido, al menos así consta en la escritura, la hipoteca para garantizar la obligación de pago asumida por la firma del pagaré por importe nominal de 219.100€ con vencimiento el 16 de junio de 2011, la operación está sujeta al Impuesto.

TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE A ADQUISICIONES DE VIVIENDA POR JÓVENES ESTABLECIDA EN LA NORMATIVA DE MURCIA

Sentencia de 30 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

El artículo 4.Uno.2 de la ley 11/2007, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios, según redacción dada por el artículo 3 de la Ley 13/2009, de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas para el año 2010, establece que "el tipo de gravamen aplicable a la adquisición de inmuebles que radiquen en la Región de Murcia por parte de sujetos pasivos de edad inferior o igual a 35 años será del 4 por ciento, con las siguientes condiciones:

- a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo. Para determinar la condición de vivienda habitual y el mantenimiento de esa condición, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Que su base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 24.200 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 €.
- c) Que el valor real de la vivienda no supere los 150.000 €.

En el número tercero y, a efectos de la determinación de los límites para la aplicación de las deducciones se establece que *"la cuantificación de la base imponible general menos el mínimo personal y familiar, así como la base imponible del ahorro, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a los efectos de la aplicación de las deducciones reguladas en los apartados anteriores, se entenderán referidas al año anterior al devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."*

La cuestión que se suscita en esta litis estriba en determinar qué base imponible debe tomarse en consideración para la determinación de la aplicación de las deducciones, desde el momento que, cuando se otorga la escritura pública que ha de presentarse a liquidación, no ha comenzado, ni tan siquiera el plazo de presentación del Impuesto sobre las Personas Físicas.

Para la Sala es cierto que el apartado tercero del artículo 40 de la Ley 11/2007 se aludía que las bases a computar debían ir referidas al año anterior al devengo del ITPAJD, pero esta Sala comparte el criterio del Tribunal Económico Administrativo, de entender la referencia, en los casos en que aún no haya vencido el plazo de presentación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que este lo fuera, al efectivamente formalizado, donde ya constan aquellos datos de donde extraer, tanto la Base Imponible General, como aquellos otros que se reclaman para determinar la deducción, sin necesidad de, posteriormente tener que acudir a rectificaciones de la autoliquidación del impuesto o a que se le formule por la Administración una complementaria, por no constar aquellos datos objetivos.

TRANSMISIÓN DE VALORES

Sentencia de 21 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Una entidad aumenta el capital social mediante la creación de 1.485.000 participaciones, suscritas por el aquí recurrente, pasando a tener en ese momento 2.000.000 participaciones de un total de 2.500.000, que componen el total de la entidad. El recurrente pasa a tener el 80% del capital social. Por el recurrente no se presentó liquidación; por la administración se procedió a la comprobación y se notificó un valor comprobado de 1.376.534,90 euros. Y dado que el obligado tributario aumenta su participación en un 29,26%, la base imponible será la parte proporcional sobre el valor real de los inmuebles, es decir 402.777,38 euros.

A partir del 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, la base imponible de estas operaciones -conforme disponía el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y dispone ahora el artículo 314 del texto refundido de esa misma ley- ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere, con independencia de que con anterioridad a ese momento el adquirente tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones o acciones de la entidad.

PLAZO PARA LIQUIDAR TRAS UNA SUBASTA JUDICIAL

Sentencia de 23 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Se presenta ante la Administración tributaria documento judicial de adjudicación de una finca acompañado de la autoliquidación por ITP. La oficina liquidadora inicia el procedimiento de verificación de datos y requiere a la entidad para que acredite la fecha de notificación del decreto de adjudicación. Seguidamente, se notifica propuesta de liquidación y se impone un recargo por presentación extemporánea. No conforme con ello, la entidad presenta escrito de alegaciones defendiendo en esencia que la documentación ha sido presentada dentro de plazo. Estas alegaciones son desestimadas, por lo que se dicta liquidación igual a la propuesta y motivada en el mismo sentido. Contra dicha liquidación se interpone reclamación económica administrativa ante el TEARC que es estimada.

Para la Sala, el decreto de adjudicación y remate, con independencia de su firmeza, no surte todos sus efectos pues queda sujeto a la expedición del testimonio por parte del Letrado de la Administración de Justicia. A mayor abundamiento, en el presente supuesto nada consta sobre la fecha de notificación del mismo a otros interesados que bien pudieran haber interpuesto contra él recurso de revisión, de modo que lo que es firme para unos no es firme para otros. Por tanto, es el testimonio librado por el Letrado de la Administración de Justicia el auténtico título inscribible, por lo que el día a quo del plazo para la presentación de la autoliquidación de bienes inmuebles adjudicados por subasta judicial viene determinado por dicho testimonio. En el presente supuesto y dado que el testimonio es de fecha 5/7/2013 (no consta la fecha de su notificación) y la presentación de la autoliquidación se verifica el 30/7/2013 (el ingreso se había realizado el 29/7/2013), procede concluir que la misma es temporánea (pues el ingreso y la presentación se han realizado dentro de plazo) y que el recargo aplicado es improcedente.

SUBASTA DE UN INMUEBLE Y ADJUDICACIÓN A UN COMUNERO

Sentencia de 25 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Se adjudica en pública subasta una vivienda, acordada por un Juzgado de Primera Instancia, en favor de la recurrente, que era copropietaria de dicha vivienda junto a cuatro personas más. La emisión de la liquidación estuvo motivada por la consideración de que la adquisición de tal vivienda se produjo con el carácter de verdadera venta y no como medio de acabar con la situación de indivisión de la vivienda.

El TEARA, admitiendo que existía una situación de indivisión, consideró de acuerdo con el criterio seguido por la Administración tributaria, que al no existir acuerdo entre los condóminos para adjudicar la vivienda a uno de ellos a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero, no se podía considerar la existencia de un exceso de adjudicación, para así aplicar la exención prevista en el artículo 7.2.b del Texto Refundido del ITP y AJD. Y añade que lo que ha existido es una venta en pública subasta, resultando anecdótico e irrelevante que la compradora haya sido una de los condóminos, encontrándonos en cualquier caso ante el hecho imponible configurado en el artículo 7.1.A sobre el que no opera el supuesto de no sujeción invocado por la reclamante. La recurrente, sostiene que se trata de un acto interno de la comunidad de bienes en el que no hay traslación del dominio, de modo que por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario a un tercero.

Para la Sala, la cuestión planteada debe ser resuelta de modo favorable a las pretensiones de la recurrente, ya que el hecho de que en la disolución de la comunidad se recurra al mecanismo de la subasta para adjudicar bienes a los comuneros o copropietarios, no altera *per se* su régimen tributario, de modo tal que si la adjudicación se verifica a favor de quienes ostentaran la condición de comuneros o copropietarios, ello no impide que se siga considerando un acto interno de la comunidad en el que no hay traslación del dominio.

NOVACIÓN MODIFICATIVA DE UN PRÉSTAMO

Sentencia de 4 de marzo de 2020 del Tribunal Supremo

Se documenta en escritura pública una novación modificativa de un préstamo hipotecario, en la que se incluye junto con cláusulas que afectan al tipo de interés y plazo, otras cláusulas financieras.

Para el tribunal, debe examinarse si en atención a las cláusulas incorporadas, se reúnen los requisitos, especialmente la inscribibilidad y que el contenido sea valuable.

Así, considera que el TEAR resuelve justificando la inscribibilidad de la escritura pero da la razón a la contribuyente, en tanto que considera que las condiciones recogidas en la escritura no tenían por objeto cantidad o cosa valuable, aparte de que la mera modificación de cláusulas o comisiones de un préstamo hipotecario evidencian la misma capacidad económica que su formali-

zación inicial. La sentencia recurrida obvia completamente este requisito y centra todo el debate en el carácter inscribible de la escritura. Y aunque hace suya la tesis de la sentencia sobre la inscribibilidad de la escritura que contiene las cláusulas financieras, sin embargo disiente respecto del contenido que atribuye a la escritura, en tanto que una lectura exhaustiva de la misma desvela que las cláusulas no responden a la realidad. No existe cláusula sobre otras comisiones y gastos posteriores; ni gastos a cargo del prestatario. En cuanto a los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, no existe cláusula alguna con dicho tenor en la escritura. La afirmación de que concurre el requisito de la inscribibilidad respecto de las cláusulas otras comisiones y gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario, no existen tales cláusulas. La Administración Tributaria gira liquidación al a contribuyente, prescindiendo absolutamente de cuantificar las cláusulas financieras con contenido material valuable, en relación directa con los efectos jurídicos de la novación modificativa documentada, el resultado es anular la liquidación de conformidad con lo resuelto por la resolución del TEAR.

APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DE UNA NOVACIÓN DE CRÉDITO HIPOTECARIO

Sentencia de 29 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

La reclamante había pactado con una entidad bancaria, mediante escritura pública la novación de su crédito hipotecario, presentando declaración Por actos jurídicos documentados como exenta. Sin embargo, la Administración entendió que no cabía aplicar el beneficio fiscal del art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, previsto para las novaciones de los préstamos hipotecarios, a los créditos hipotecarios.

La Sala parte de un análisis de las cláusulas de la escritura de novación. La liquidación tributaria señaló que "en la estipulación tercera de la escritura de préstamo con garantía hipotecaria [...] se pactó que tras un periodo de carencia de 12 meses se iniciara el periodo de amortización del préstamo mediante el pago por periodos mensuales vencidos, de 48 cuotas de amortización constante de 43750 euros de capital" y que "en la estipulación segunda de la escritura de novación se pacta que la devolución del capital prestado se reembolsará mediante el pago de una cuota única al vencimiento del préstamo".

Por tanto se trata de un cambio del sistema de amortización. Mas dicho cambio resultó una consecuencia ineludible de la alteración del plazo del préstamo. Este plazo se modificó parcialmente con relación a las cantidades cuya devolución, mediante el acuerdo novatorio, se pospuso al vencimiento del contrato para una devolución de una cuota única, aumentándose con ello el denominado plazo de carencia, lo cual encaja dentro de los supuestos de exención del art. 9 de la Ley 2/1994.

COMPROBACIÓN DE VALOR DE UNA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Sentencia de 27 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

La Administración tributaria incoa un procedimiento de comprobación de valores, girando una liquidación, fundamentada en el valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros, en relación con la liquidación por actos jurídicos documentados, declaración de obra nueva. El TEAR señala que, habida cuenta que el valor real determinado por la Oficina Gestora coincide con el coste de ejecución material, magnitud que consta recogida en la póliza del seguro decenal contratado por la entidad promotora, y que ha servido para determinar la base imponible en la liquidación impugnada, confirma el acto reclamado.

Para la Sala, la liquidación recurrida, con comprobación de valores, va referida al hecho imponible "DN2 declaración obra nueva", conforme al art. 70 del Real Decreto 828/1995, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD, la base imponible en estos casos estará constituida por el "valor real de coste de la obra nueva", indicando, a este respecto, que la expresión "valor real de coste de la obra" no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra.

COMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN UNA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Sentencia de 27 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

Se alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda en un expediente de declaración de obra nueva. La escritura de declaración de obra nueva lleva fecha de 09/12/2008 y fue autoliquidada por la reclamante con fecha 17/12/2008, con el resultado a ingresar. El plazo de presentación de la citada autoliquidación finalizó el 16/01/2009, una vez transcurridos 30 días hábiles del devengo del Impuesto. El procedimiento utilizado por la Administración para regularizar la declaración de obra nueva comenzó con la notificación de la propuesta de liquidación, por correo con acuse de recibo, el 30/01/2013, es decir, más de cuatro años después de haber finalizado el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente. No obstante, con fecha

27/01/2009 la reclamante otorgó acta notarial de finalización de obras. En dicho documento se da por finalizada la obra nueva en construcción declarada en la escritura pública de 09/12/2008. Como consecuencia de ello la interesada presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados con fecha 10/02/2009, si bien declarando una base imponible y una cuota de cero euros al entender la operación no sujeta.

El TEAR ha sostenido la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia y que provoca que aquellos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo, como es el caso del Acta fin de obra, señalando que la simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto. Pero se refiere también al criterio diferente que ha manifestado el TSJ de Murcia, entre otras, en la sentencia de 13/07/2017. Y en aplicación del este criterio jurisdiccional, entiende el TEAR procedente la asunción del criterio expuesto.

La Sala señala que, cuando se notificó a la interesada el inicio del procedimiento de comprobación de valores el 30 de enero de 2013 todavía no habían transcurrido cuatro años desde la presentación por el sujeto pasivo, de la escritura de protocolización del acta final de obra. Ni el derecho de la Administración regional para determinar la deuda tributaria había prescrito, siendo evidente que dicha notificación interrumpió el plazo de prescripción de 4 años. No entra la Sala a valorar si la Escritura de "Acta Final de Obra" constituye o no un nuevo hecho imponible distinto de la Declaración de Obra Nueva, porque lo cierto y verdad es que el concepto que la Administración tributaria ha regularizado y liquidado con comprobación de valores es, según puede leerse tanto en la propuesta de inicio como en la liquidación, la "Declaración de Obra Nueva", que tuvo lugar por escritura pública de 27 de enero de 2009.

Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones

INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE FORMALIZACIÓN EN DOCUMENTO PÚBLICO

Sentencia de 5 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Una madre dona a su hijo, el aquí recurrente, mediante documento privado 34.000€, presentando la correspondiente autoliquidación, pretendiendo la aplicación de la reducción de la BI y la bonificación del 90% de la cuota tributaria; se inició procedimiento de comprobación limitada, practicándose la correspondiente liquidación, denegando aquellos beneficios fiscales por no cumplir los requisitos legales, acto que fue recurrido en vía económico administrativa y frente a cuya desestimación presenta la correspondiente demanda, objeto de este recurso.

El artículo 10 bis de la ley 13/97, referida a fecha del devengo, señala: *"Para la aplicación de la reducción (de la base imponible) a la que se refiere el presente apartado, se exigirán, además, los siguientes requisitos:*

- a) Que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo.*
- b) Que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Además, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado."*

Para la Sala, en este caso es claro el incumplimiento del requisito adicional necesario para obtener los beneficios fiscales pretendidos. En momento alguno se ha formalizado escritura pública de donación, sin que por otra parte la administración tenga obligación de informar de ello, sino que informa de los documentos necesarios para práctica la liquidación. Por otra parte la hoja informativa que aporta el recurrente donde se informa de la bonificación por parentesco no está completa, sin que por ende se pueda concluir que se indujo a error al obligado tributario.

REDUCCIÓN DEL 95% VIVIENDA HABITUAL: ACREDITACIÓN DE CONVIVENCIA DURANTE LOS DOS AÑOS ANTERIORES AL FALLECIMIENTO

Sentencia de 29 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Interpone recurso la Administración tributaria contra las resoluciones del TEAR que considera que dada la nula actividad probatoria de la administración respecto a la concurrencia de los requisitos legales recogidos en el artículo 20.2 c de la ley 29/87, ser los herederos mayores de 65 años y convivir con la causante en los dos años anteriores al fallecimiento, determina el reconocimiento de la reducción de la base imponible previsto en dicha norma.

El Artículo 20.2 de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (vigente hasta el 31 de Diciembre de 2010) determinaba que se aplicaría una reducción con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia, que gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Para la Sala, si bien es cierto que en el procedimiento de comprobación limitada no consta actuación investigadora alguna por parte de la administración, no se puede olvidar que la carga de la prueba para la obtención de beneficios fiscales corresponde a los obligados tributarios (artículo 105 y siguientes de la LGT), y ciertamente acreditar la edad de los mismos y probar que residían con la causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, no se antoja una prueba difícil, sin que en este supuesto aquellos hayan practicado ninguna prueba en tal sentido, debiendo desestimarse la pretendida reducción de la base imponible.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: REQUISITO DEL RENDIMIENTO ECONÓMICO DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Sentencia de 4 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La controversia entre la Administración y el recurrente recae sobre la aplicación de la reducción por transmisión de empresa familiar del art. 20.2.c) de la Ley reguladora del impuesto, en concreto en el cumplimiento del requisito de que el rendimiento económico de la actividad empresarial haya constituido la principal fuente de renta del causante, representando al menos el 50% de sus ingresos (art. 4.Ocho.Uno de la Ley 10/199 del impuesto sobre el patrimonio, a la que aquel precepto se remite). En la declaración del IRPF del fallecido que presentaron en un primer momento sus sucesores, los ingresos de la actividad empresarial no alcanzaban dicha proporción. Sin embargo, con posterioridad presentaron una rectificación de la declaración, que fue aceptada por acuerdo expreso de la AEAT, en la cual tales ingresos ya superaban el indicado porcentaje a causa de haberse suprimido parte de los que procedían de otras fuentes. La discrepancia entre la Administración tributaria y el contribuyente versa sobre el valor probatorio de esta rectificación para acreditar el mencionado requisito.

Para la Sala, el valor que tiene la rectificación de la declaración del IRPF del causante a efectos de dicho requisito, destaca la importancia de la intervención de la Administración tributaria en el procedimiento de rectificación regulado en los arts. 126 y siguientes del Reglamento de gestión e inspección. En tal procedimiento la Administración tributaria asume una posición activa, hallándose obligada a comprobar la procedencia de la rectificación, a cuyo fin "podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar 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", y, por último, solicitar los informes que se consideren necesarios (art. 127.1, 2 y 3).

Así pues, la rectificación de las declaraciones está sujeta a un régimen más riguroso que la presentación de declaraciones complementarias. En estas basta con la declaración unilateral del sujeto pasivo, mientras que en la rectificación se impone una actividad administrativa de comprobación y un acto final decisorio. Por tanto, existiendo una declaración firme de la Administración tributaria estatal favorable a la rectificación, no hay razones de peso para rechazarla en el ámbito del impuesto de sucesiones.

REDUCCIÓN POR EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN DEL DESCENDIENTE

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La controversia se centra en la procedencia de aplicación de reducción por empresa familiar art 20.2.c Ley 29/87 en una herencia, y más concretamente, en el carácter de las funciones realizadas por la hija del causante, único miembro del grupo familiar que recibe retribución de la entidad, que la Administración tributaria afirma son de mera empleada, y no de dirección, que correspondían al Administrador de la empresa.

Para la Sala, es necesario que las funciones de dirección, y las retribuciones percibidas por ello en proporción al 50% se den en la misma persona, no siendo conforme al precepto, una lectura disociada por la que se pudiera dar por bueno el requisito, en atención a la dirección por un miembro del grupo familiar, y la percepción de ingresos en la proporción necesaria por otro. Tampoco basta con la realización de cualquier clase de trabajo retribuido en la empresa, siendo preciso que implique como indica ST TS de 3 de Mayo de 2016 "actuaciones e intervenciones de mayor complejidad, alcance e intensidad", esto es, el efectivo ejercicio de poder decisorio dentro de la empresa, y lo cierto es que en el presente caso no consta la realización de dicho tipo de actuaciones por la hija.

En efecto, solo consta el envío de dos correos electrónicos, que con todo el respeto para el trabajo de la hija, y con el solo ánimo de resolver, se corresponden con el nivel más básico de funciones auxiliares o administrativas. Por el contrario, todo apunta a que las funciones de dirección le correspondían al Administrador, a su hermano, que de hecho, no apodera a su hermana hasta después del fallecimiento de su padre por escritura, para la realización de una serie de funciones tales como abrir cuentas bancarias, solicitar préstamos, pagar o librar cheques; apoderamiento que es expresivo de las muy limitadas funciones y poderes antes de su otorgamiento.

SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN: JUICIO VOLUNTARIO DE TESTAMENTARÍA

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La recurrente señala que la causante dispuso un legado a favor de la recurrente, consistente en el usufructo vitalicio de todas las acciones que la testadora tenía depositadas en el Banco Central Hispanoamericano. Es un legado puro y limpio, ordenado de forma incondicional. Las herederas formalizaron la partición y concretaron el legado de forma distinta a como lo ordenó la testadora porque de forma torticera hicieron constar en la misma que el legado consistía en las acciones que la testadora tuviera del Banco Central Hispanoamericano, lo que reducía sensiblemente su valor.

La recurrente no presentó ninguna declaración fiscal del impuesto, a diferencia de las herederas que sí lo hicieron tras aportar cuaderno particional. La hacienda autonómica giró a la recurrente el impuesto que entendió que tenía que abonar, embargó por las cantidades correspondientes y las percibió por vía de embargo. La Hacienda autonómica nunca suspendió el procedimiento.

Defiende la recurrente la aplicación del art. 69 del Real Decreto 1629/91 dispone:

"1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imposables gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos, establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan...."

Para la Sala, es el apartado tercero es el acaecido en el presente supuesto ya que la legataria no presentó su declaración en plazo y en dichos casos, se habilita a la Administración a no suspender el procedimiento liquidatorio sino a requerir la presentación y liquidar sin esperar a la resolución de la cuestión litigio o juicio voluntario de testamentaría. Pero la circunstancia de que el precepto habilite a la Administración a comenzar a liquidar como "sanción" al obligado tributario incumplidor de los plazos, no implica que si como resultado del litigio promovido se arroja una cuota hereditaria distinta, haya prescrito, ni el derecho de la Administración de liquidar por la superior porción hereditaria conseguida en el juicio civil, ni al contrario hubiera prescrito el derecho del obligado tributario a la devolución de los ingresos indebidos obtenidos por una liquidación practicada por más de la porción hereditaria que antes del juicio de testamentaría el sujeto pasivo creía tener. Y ello porque para dicha cantidad distinta y no liquidada correctamente, que resulta fijada en el juicio civil, está rigiendo el art. 66 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, aplicable por razones temporales a este supuesto. El derecho a liquidar por la cantidad discrepante resultante del juicio civil, quedó interrumpido por la interposición de dicha acción civil, desestimando la demanda interpuesta.

PAREJA DE HECHO NO INSCRITA EN EL REGISTRO

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La actora promovió el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho. La solicitud descansaba en el apartado 217.1.a) LGT, por infracción del derecho a la igualdad del art. 14 CE en relación con el deber de contribuir a las cargas públicas del art. 31. La infracción constitucional estaba causada, a juicio de la contribuyente, por la diferencia de trato dispensado a las parejas de hecho no registradas frente a las registradas, pues a estas se aplicaban los mismos beneficios fiscales otorgados a los cónyuges y se negaban a las no registradas. Fundaba su argumentación en la sentencia de esta Sección de la Sala del Tribunal Superior, núm. 523/2016, de 12 de mayo, dictada en el recurso 435/2014.

La Sala no puede sino negar que haya sido vulnerado el derecho a la igualdad de la recurrente por no aplicarle la reducción prevista para los cónyuges, ya que la inscripción en el registro de parejas de hecho de la Comunidad constituye, según la Sección

de casación, un factor decisivo que justifica por sí solo la diferencia de trato. Por tanto, carece de fundamento pretender la nulidad de pleno derecho de la liquidación por dicho motivo, por lo cual la inadmisión de la solicitud de la contribuyente decretada por la Administración se acomoda a lo dispuesto en el núm. 3 del art. 217 LGT.

CÓMPUTO DEL AJUAR DOMÉSTICO EN UN LEGADO

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La parte recurrente mantiene que el caudal relicto sobre el que aplicar el 3% para determinar el valor del ajuar doméstico debe excluir los bienes transmitidos a título de legado.

La Sala entiende que cuando el art. 15 LISyD, establece que el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, los legados si forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia. Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte, sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión.

DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR

Sentencia de 22 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se discute si concurren los requisitos legales para la reducción por transmisión de empresa familiar de las participaciones de las varias entidades que fueron donadas por el padre a sus hijos.

La Administración fundamentó su criterio negativo en el hecho de que el donatario, uno de los hijos, pese a realizar funciones directivas en las sociedades, no percibía remuneraciones por ello, pues no consta ninguna retribución declarada ni por las empresas ni por el contribuyente en la base de datos de la AEAT, ni tampoco ninguna relación laboral en la Seguridad Social. El órgano gestor rechazó la prueba aportada por la contribuyente que consistía en la entrega al hijo de diversas sumas, puesto que son ingresos puntuales, no figura el concepto, no están declarados ni en la AEAT ni en la Seguridad Social y pueden deberse a tareas realizadas por aquel de presentación de documentos, gestiones administrativas, devolución de importes o cualquier otra operación.

La Sala entiende que la dirección de una sociedad comprende la facultad de tomar decisiones primordiales sobre la empresa y de vincular con sus actos a la sociedad frente a terceros en ejercicio de un poder de representación que se extiende a toda la actividad comprendida en el objeto social. Estas facultades únicamente son apreciables en quienes ostentan legalmente la condición de administrador social, sea cual sea su concreta denominación, pero no se extienden a otros apoderados o empleados de la empresa por más decisiva que sea en la práctica su colaboración. El apoderamiento a favor de un hermano otorgado por escrituras por sus hermanos consejeros-delegados, conferían el ejercicio de amplias funciones de administración, pero no alcanzaban a la toma de decisiones sobre la dirección de la empresa en el sentido que hemos señalado. Además, las cantidades percibidas consistieron en un par tres cheques puntuales. La Sala comparte el criterio de la Administración de que no hay prueba suficiente de que tales cantidades respondan a la retribución, por el cargo de administrador, prueba que con evidencia recaía sobre los contribuyentes en virtud del art. 105 LGT.

REDUCCIÓN EN UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA

Sentencia de 23 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Los recurrentes, alegan que en todo momento han observado la normativa relativa a la explotación agraria prioritaria y que manifestaron en escrituras pública, que eran titulares de una explotación agraria prioritaria, y que por ello liquidaron con la bonificación correspondiente. Asimismo, que todas las fincas fueron objeto de declaración única agraria desde su adquisición, por lo que se conocía que las mismas formaban parte de una explotación agraria prioritaria, todo ello, de conformidad con el Decreto 44/2012. Por todo ello consideran que debían liquidar el tributo con los beneficios que les otorga el ser titulares de una explotación agraria prioritaria.

La Administración tributaria entiende que al no haber acreditado en el momento de la autoliquidación, ni tampoco en el momento posterior de la liquidación practicada con el correspondiente certificado de variación de bienes, la inclusión de las fincas

adquiridas en la explotación agraria prioritaria de los donatarios, no correspondía aplicar la reducción prevista el artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Para la Sala, el artículo 16 de la Ley 19/1995, prevé, en su apartado 1º, que en el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación se llevará a cabo un Catálogo General de Explotaciones Prioritarias, de carácter público, en el que constarán las explotaciones de esa naturaleza sobre las que se haya recibido la correspondiente comunicación de las Comunidades Autónomas. Siendo indiscutible que ya constaba en el mismo la condición de explotación agraria prioritaria de las explotaciones de los actores, sin perjuicio de la obligación de éstos de comunicar al órgano competente de la Comunidad Autónoma el cambio producido por las donaciones efectuadas, el apartado 3 del mismo artículo 16 señala que es "la inclusión en el Catálogo o la certificación de la Comunidad Autónoma", los medios para acreditar que la explotación tiene el carácter de prioritaria, con lo que los actores contaban con el primero de ellos para acreditar su derecho a la bonificación, sin perjuicio de que cumplieran la exigencia formal de "comunicar al órgano competente de la Comunidad Autónoma" los cambios en sus explotaciones agrarias prioritarias. Por ello, procede la estimación del recurso

DONACIÓN DE VIVIENDA

Sentencia de 16 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Se trata de determinar si habiendo donado un padre a su hijo, el recurrente, la mitad indivisa de la vivienda, mediante escritura de "compraventa y donación", al tiempo que mediante el mismo documento público vendía al mismo donatario y a su cónyuge la otra mitad indivisa, para que de este modo adquirieran el pleno dominio de la que va a constituir la primera vivienda habitual de ambos, se puede reducir el 95% del valor de la parte de vivienda donada, toda vez que el artículo 54 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regula los supuestos de reducción por la donación de una vivienda que ha de constituir la primera vivienda habitual.

La Sala considera que puesto que la bonificación tiene como finalidad, incentivar el acceso a la primera vivienda habitual de los descendientes que cumplan unos determinados requisitos, mediante la donación que realizan los ascendientes a su favor, debiendo alcanzar la plena propiedad de la vivienda, en este caso se cumple el requisito establecido por la ley de llegar a la plena propiedad. El art 54 permite aplicar la reducción, con los límites máximos que fija, tanto en caso de una donación exclusivamente dineraria como si se combinan donación de vivienda y donación de dinero, por tanto es aplicable cuando el descendiente alcanza la plena propiedad de la vivienda, mediante la donación de parte del inmueble y en otra parte mediante compraventa.

En el presente caso únicamente añadir que se daría el supuesto del artículo 55.2.b), dado que al intervenir en la compraventa la cónyuge del actor, la adquisición de este último lo es de una parte indivisa de la vivienda que, junto con la parte indivisa, integra la total propiedad del inmueble transmitido.

INFRACCIONES Y SANCIONES

Sentencia de 22 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia

El artículo 189 LGT establece que: " 2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización" .

Aunque nos concierne exclusivamente la sanción, para dar respuesta a todas las cuestiones planteadas debemos, por un lado, determinar el momento en el que se comete la infracción imputada y, en particular, cuándo tenían que haber presentado la declaración los demandantes; y, de otro, si existen actos que interrumpieron el plazo de prescripción .

La ATRIGA considera que el requerimiento al renunciante de la herencia interrumpió la prescripción frente a todos, de modo que cuando los actores adquieren la condición de obligados tributarios por el impuesto de referencia, esto es, a la fecha de la renuncia (9/10/2015) se abre un nuevo plazo para la presentación de la declaración que concluía a los seis meses, y dado que dicha obligación se cumplió expirado el plazo voluntario, previo requerimiento de la Administración, el procedimiento sancionador se inició antes del transcurso de los cuatro años.

Realmente, los interesados vinculan la obligación de presentar la declaración con la posibilidad de la Administración de liquidar la deuda tributaria, la cual niegan argumentando que al no ostentar la condición de herederos a la fecha del requerimiento dirigido

al renunciante, no les puede alcanzar los efectos de dicho acto; la sucesión se abre a la fecha del óbito del causante y el plazo voluntario de presentación de la declaración es de seis meses a contar desde tal fecha. No hay otro plazo para los beneficiarios de la renuncia, todo ello con cita y doctrina civilista sobre los efectos de la repudiación de la herencia.

La confusión de los actores surge de la proyección al ámbito fiscal de conceptos y teorías civilistas cuando existe normativa tributaria que regula la controversia. La cuestión debatida ha de resolverse al margen de la concepción y diferencias que en el marco civil presenta la renuncia respecto de la repudiación de la herencia. En palabras de K. TIPKE, el Derecho tributario y el Derecho civil responden a finalidades distintas: el ordenamiento tributario pretende realizar una justa distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos, mientras que el Derecho civil regula las relaciones jurídicas entre los particulares. Por ello cada uno de estos sectores del ordenamiento tiene sus propios principios, y sus propios conceptos. El Derecho tributario utiliza términos tomados del Derecho civil para tipificar determinadas manifestaciones de capacidad económica, pero al hacerlo así suele modificar su contenido. Naturalmente es posible que el legislador tributario haya querido asumir íntegramente un concepto procedente del Derecho privado, pero para llegar a esta conclusión deberá realizarse previamente una labor interpretativa de la ley fiscal.

Y en el caso que nos ocupa, además de las previsiones generales sobre el plazo de prescripción y actos que la interrumpen de los artículos 66 a 68 LGT, a los que remite el artículo 25 LISYD (RCL 1987, 2636), y la norma específica sobre el devengo del impuesto que nos ocupa (artículo 24 LISYD), existe una regulación fiscal de la repudiación y renuncia a la herencia. Concretamente, el artículo 28 de la LISYD dispone: " 1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación".

Se observa un diferente tratamiento fiscal según sea la renuncia y si se realiza dentro o fuera del plazo de prescripción. Si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la misma; y ello porque se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no fue heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por mera lógica, el plazo de presentación de la declaración para los beneficiarios de la renuncia no puede anticiparse a un momento anterior a aquel en que estos adquieren la condición de herederos y, por ende, la de obligados tributarios, es decir, comienza a correr desde el momento de la renuncia.

Sin embargo, en el supuesto segundo entra en juego la voluntad del renunciante y para ello es preciso que hubiera previamente aceptado la herencia a la que posteriormente renuncia. Por ello, la transmisión hereditaria del causante al renunciante, estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio pero la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario determinado de dicha renuncia, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa.

Los actores se hallan en el primero de los supuestos, como descendientes del designado heredero en el testamento, a los que su parte acrece (artículo 774 Código Civil (LEG 1889, 27)); y toda vez que la renuncia se produce el 9/10/2015, antes de expirar el plazo de prescripción (21/5/2016), han de tributar por el impuesto sobre sucesiones. La retroacción de los efectos de la renuncia en los términos que plantean los actores no pueden proyectarse al ámbito fiscal por ser contraria a sus específicas previsiones.

Sentado lo anterior, debemos reseñar en coherencia con lo anterior que si no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en el momento de la renuncia a la herencia, este acto reabre el plazo de prescripción respecto de los demandantes pues en su virtud, adquieren la herencia renunciada y se convierten a partir de ese momento (no antes, con independencia de los efectos civiles de la renuncia) en obligados tributarios. Esto por sí ya impone el rechazo de la tesis de los actores pero es que además el apartado 3, del artículo 24 de la LISYD contempla una excepción a la norma general del apartado 1, en la que podría incluirse el supuesto analizado en la medida en que la renuncia del designado heredero en el testamento conforma el presupuesto para los beneficiarios de la adquisición de los bienes hereditarios. Dispone que: " Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan".

Por tanto, al tiempo de notificarse a los actores los requerimientos para la presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto no había prescrito la acción para determinar la deuda tributaria, ni al iniciarse los procedimientos que nos ocupan, el derecho a imponer las sanciones correspondientes pues aquellos requerimientos interrumpieron la prescripción.

A pesar de todo lo expuesto, no podemos desconocer que nos movemos en el marco sancionador siendo precisa la concurren-

cia del elemento subjetivo que, si bien puede integrarlo la mera negligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ni siquiera en tipos como el aplicado, cabe inferirla sin más del elemento objetivo, estableciendo expresamente el artículo 179.1.d) LGT la exoneración de la responsabilidad en supuestos de actuación amparada por una interpretación razonable de las normas. Y sucede en el caso de autos, que aun surgiendo la discusión planteada de la proyección de una determinada doctrina civilista al ámbito fiscal, la utilización por la norma tributaria de términos propios de otra rama del Derecho ofrece una razonable cobertura al uso de su concepto y, por ende, de alguna de las interpretaciones doctrinales de estos, lo que a nuestro entender excluye la culpabilidad, por lo que el recurso debe estimarse.

Procedimiento Tributario

LEGITIMIDAD DE LOS SUCESORES PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

Sentencia de 5 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares

La cuestión controvertida radica en una solicitud de devolución de ingresos indebidos, correspondientes al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en concepto de cesión de servicios y alimentos, pagado erróneamente, por la causante, al ser liquidado por la Administración tributaria en concepto de donación.

La Administración tributaria dictó resolución de denegación de devolución de ingresos indebidos, por falta de legitimación del solicitante. La razón de la denegación de la legitimación radica en considerar que la solicitud de devolución de ingresos indebidos únicamente la puede instar la obligada tributaria, en este caso la causante, y no sus sucesores. Se admite que, si tras la solicitud instada por la única legitimada luego se produce su fallecimiento, la eventual devolución sí se materializará a favor de los sucesores. Con ello se apunta que el derecho a instar la devolución de ingresos indebidos se agota con el fallecimiento del obligado tributario y no se transmite a sus sucesores.

La Sala no comparte la argumentación de la resolución recurrida y entiende que la transmisión de derechos y acciones por el fallecimiento del causante comprende la totalidad de derechos y deberes que no tengan carácter personalísimo, lo que incluye la acción para procurar la devolución de ingresos indebidos.

La Administración invoca en el escrito de conclusiones que los recurrentes se autocalificaron de sucesores, lo que nunca acreditaron. No obstante, dicha condición, derivada de los documentos aportados, nunca fue negada en las resoluciones recurridas.

COMPROBACIÓN DE VALOR: ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A VALORES CATASTRALES

Sentencia de 22 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares

Como consecuencia de la declaración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en virtud de la transmisión por compraventa de la parcela hotelera, la recurrente presentó autoliquidación con un resultó a ingresar. La Administración tributaria se mostró disconforme con el valor declarado de la finca transmitida y tras expediente de comprobación de valores practicó liquidación provisional.

En la valoración por el perito de la Administración se señalaba que el valor a considerar es el valor equivalente al del doble del valor catastral del suelo en su correspondiente cargo, por resolución de 15 de enero de 1993 CG y CT y orden 14/10/98 del Ministerio de Hacienda (BOE de 20/10/1998) y siguientes por el que se establece un coeficiente de relación al mercado de RM 0.5 al efecto de lo establecido en el artículo 66 de la Ley Reguladora de las HLL.

Para el Tribunal la jurisprudencia al respecto señala:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia" El Tribunal estima el recurso del contribuyente.

COMPROBACIÓN DE VALOR: VALOR ASIGNADO PARA LA TASACIÓN DE FINCAS HIPOTECADAS

Sentencia de 4 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación de valores y giró la correspondiente liquidación provisional utilizando el medio contemplado en la letra g) del artículo 57.1 de la LGT, el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas. La demandante sostiene que el valor real de la vivienda adquirida es el que se hizo constar en escritura pública, invocando la falta de motivación suficiente de la resolución recurrida y señalando que pidió/sugirió una tasación contradictoria, que fue rechazada por la Administración, y que la tasación incluida en la escritura se trata de una tasación interesada encargada por el banco prestamista.

La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Se desestima el recurso.

COMPROBACIÓN DE VALOR MEDIANTE LA APLICACIÓN DE UN COEFICIENTE MULTIPLICADOR SOBRE EL VALOR CATASTRAL

Sentencia de 25 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La cuestión consiste en determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano, consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real, la resuelve de la forma siguiente

El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

El valor real la base imponible del impuesto, la comprobación sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquél valor real, lo que no sucede, para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP, con el medio consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, si su aplicación consiste únicamente en la multiplicación del valor catastral por el coeficiente único para el municipio.

PRESENTACIÓN VÍA FAX DE UN RECURSO DE REPOSICIÓN

Sentencia de 14 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La Administración tributaria considera interpuesto fuera de plazo el recurso de reposición presentado vía fax, al no otorgarle validez a dicha presentación por carecer de la consideración de registro electrónico tal dispositivo, según la LGT y la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. La recurrente sostiene que dicha interpretación es contraria al principio pro actione y de confianza legítima, ya que en la fase de alegaciones del expediente de comprobación de valores se aceptó sin reparo alguno dicha forma de presentación de escritos.

Para la Sala, el artículo 38.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, imponía al titular de la dependencia administrativa en que se recibió el escrito por fax, el deber de llevarlo a registro para formalizar su entrada, siendo la fecha de dicha presentación, la que debería haberse tenido en cuenta para apreciar la temporaneidad o extemporaneidad del recurso, máxime si tenemos en cuenta que anteriormente se había aceptado la presentación por dicho medio del escrito de alegaciones al expediente de comprobación de valores, sin advertir a la interesada que en lo sucesivo se abstuviera de hacerlo de esa manera. Tal inacción administrativa, con incumplimiento de un deber impuesto legalmente, no puede perjudicar a la parte ahora recurrente, que intentó la presentación

del recurso dentro de plazo conforme a la creencia de obrar correctamente, a la vista de las actuaciones anteriores en el mismo expediente, pues ello implicaría atentar contra el principio de confianza legítima del administrado, perjudicándole y sin compensar de alguna manera el incumplimiento por parte de la Administración tributaria de su deber de actuar en la forma expuesta y que constituye una actuación irregular de la Administración receptora.

Partiendo de tales premisas y teniendo en cuenta que, notificada la liquidación el día 18 de marzo de 2014, el plazo para la interposición del recurso de reposición finalizaba el día 18 de abril de dicho año, al haberlo presentado vía fax el día 16 de ese mes, hay que considerarlo interpuesto dentro de plazo.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA..... 54

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 54

- Método legal de cálculo de la base imponible en relación con las sentencias de inconstitucional. 54
- Actos administrativos firmes 54
- Prueba del incremento de valor del terreno 55
- Inadmisibilidad de la revisión o la revocación de la liquidación 55
- Falta de resolución en plazo 55
- Prueba de la inexistencia del incremento de valor del inmueble 56
- Legitimación para interponer recurso. Cláusula por la que el comprador se compromete a pagar el Impuesto 56
- Validez de las escrituras publicas como prueba de minusvalía 57

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

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

MÉTODO LEGAL DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE EN RELACIÓN CON LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONAL

Sentencia de 6 de marzo de 2020 del Tribunal Supremo

En el caso litigioso se trata de una adquisición a título gratuito respecto a la que los recurrentes no cuestionan que haya existido un incremento de valor de los terrenos superior a la cuota determinada conforme al art 107.4 TRLHL. El alegato de los demandantes se limita a que, en su criterio, la forma de calcular la base imponible refleja un incremento de valor superior al que a su juicio ofrecería una fórmula de cálculo distinta, basada en aplicar la fórmula matemática del descuento racional. Resulta obvio, por tanto, que no se está en ningún caso ante un supuesto afectado por la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, complementada con la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 126/2019, que introduce determinadas matizaciones para casos que, como el que nos ocupa, cuestionan el método legal de cálculo de la base imponible.

ACTOS ADMINISTRATIVOS FIRMES

Sentencia de 6 de marzo de 2020 del Tribunal Supremo

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la limitación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad del art. 107 TRLHL no ampara una eventual revisión del acto firme de liquidación a que se refiere el presente litigio. Así resulta a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, que, pese a declarar la inconstitucionalidad del citado precepto, no lo hace de forma absoluta e incondicionada, como tampoco lo hizo la STC 59/2017, sino que excluye extender la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en que la cuota tributaria devengada por el gravamen no supera el incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente con la transmisión que determina el devengo del IIVTNU.

Cuando existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre.

PRUEBA DEL INCREMENTO DE VALOR DEL TERRENO

Sentencia de 29 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

El Ayuntamiento argumenta que quien debe probar que no se ha producido plusvalía es el propio recurrente interesado y no la Administración, siendo aquél sobre quien recae la carga de la prueba de la ausencia de incremento patrimonial. Entiende que existe un mayor esfuerzo probatorio con los informes periciales presentados por el Ayuntamiento que con las escrituras de transmisión y adquisición en las que se apoya el actor recurrente para defender la nulidad de la liquidación. Para ello se apoya en un informe del arquitecto municipal según los valores catastrales del suelo, que multiplicados por dos dan un precio que supone el incremento producido. Por otra parte, y a la hora de valorar también se apoya en el dictamen de la arquitecta donde con arreglo a la Orden ECO 805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Para la Sala la cuestión litigiosa suscitada, que no es otro que el de la tasación del bien objeto de liquidación, resulta obvio que los parámetros que se utilizan en la instancia para llegar a la conclusión de que no ha existido incremento de valor patrimonial sino más bien decremento y disminución de valor, comparando los precios de las escrituras de adquisición y de transmisión del inmueble en cuestión, que demuestran la existencia de una pérdida de más de 27.000 euros, son correctos y se ajustan a la jurisprudencia.

Lo que pretende el Ayuntamiento a través de los dos dictámenes aportados es destruir y desvirtuar esas probanzas del interesado con otros medios que considera más fiables y fidedignos. Sin embargo, para la Sala el esfuerzo probatorio del Ayuntamiento no es suficiente para que se aprecie su prueba que la de la recurrente, a pesar de tratarse de informes técnicos y de profesionales con cualificación suficiente.

Es evidente que una valoración de acuerdo con una ponencia donde se sobrevalora el suelo nunca puede servir de fundamento solvente para una tasación realista y de mercado del valor de los terrenos, y menos aun cuando los valores catastrales para hallar el precio del solar se multiplican por dos, amén de que es el sistema automático de actualización del catastro contemplando siempre factores crecientes de valoración inexpresivos de capacidad económica, lo que ha determinado el rechazo por parte de la sentencia del TC 59/2017, de tal método como medio apto para acreditar el incremento de valor de los inmuebles.

INADMISIBILIDAD DE LA REVISIÓN O LA REVOCACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN

Sentencia de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Por el contribuyente se solicita la revisión y la revocación contra la liquidación de fecha 28 de diciembre de 2015 del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por la transmisión el 17 de diciembre de dicho año de un inmueble. El 28 de febrero de 2018 los recurrentes presentaron ante el Ayuntamiento un escrito en el que interesaban la revisión de la liquidación conforme al art. 217.1.f) LGT, y subsidiariamente su revocación de oficio de acuerdo con lo establecido en el art. 221.1.b) LGT. El fundamento de tal solicitud descansaba en nulidad de pleno derecho de la liquidación sobrevenida por la inconstitucionalidad de los preceptos que regulaban el tributo. Ante el silencio de la Administración, interpusieron recurso contencioso-administrativo que fue inadmitido en la sentencia recurrida. La razón de la inadmisión residió en que la acción de los demandantes se dirigía contra una liquidación que había devenido firme y consentida. En apelación alegan los interesados, que el recurso no se interpone contra la liquidación sino contra el silencio administrativo ante las peticiones de inicio de los procedimientos de revisión o de revocación, que son los medios legales para atacar los actos firmes; que la nulidad de la norma debe alcanzar a todos los afectados conforme a los arts. 9 y 24 CE, y que vendieron la finca con pérdidas, por lo concurren, según la jurisprudencia, las condiciones para que opere la inconstitucionalidad de los artículos reguladores del tributo.

Para la Sala es erróneo el postulado tanto del Ayuntamiento demandado como de la sentencia de instancia de que el recurso contencioso tenía por objeto el acto firme y consentido de la liquidación del IIVTNU de 28 de diciembre de 2015. Los actores no impugnaban tal liquidación tributaria, que sin duda había devenido firme y consentida por no haber sido recurrida en tiempo y forma, sino el silencio del Ayuntamiento ante unas peticiones que tenían por objeto precisamente combatir dicho acto administrativo firme por los medios que la ley autoriza. El objeto de este proceso, así pues, no estriba en la legalidad de la liquidación, sino en la procedencia de declarar la nulidad a través de los procedimientos de revisión o de revocación regulados en los arts. 217 y 219 LGT, procedimientos que están destinados a dejar sin efecto los actos tributarios que han alcanzado firmeza. No es adecuado, por ello, el pronunciamiento de inadmisibilidad que acoge la resolución apelada. El Juez debió examinar si procedía la revisión o la revocación de la liquidación, y en caso de considerar que no, declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo, pero no su inadmisión.

FALTA DE RESOLUCIÓN EN PLAZO

Sentencia de 28 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Es objeto de la apelación el pronunciamiento del Juzgado inadmitiendo el recurso contencioso administrativo promovido por los apelantes contra la desestimación por silencio administrativo de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la liquidación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La parte apelante alega en síntesis que se debe valorar el hecho de que la demandada no resolvió en plazo, por lo que solo le es imputable a ella, y no a la recurrente, el hecho de no haber agotado la vía administrativa.

Para la Sala el recurso debe prosperar. El agotamiento de la vía administrativa no puede ser entendido como un privilegio, ni una carga sin fundamento que pueda ser impuesta al administrado, sino como vía de depuración y reexamen de cuestión para

mejor cumplimiento de los fines de la Administración y los principios que deben regir su actuación, fundamento que decae, cuando no se resuelve en plazo, e iniciada ya la vía jurisdiccional se resuelve extemporáneamente, momento en el cual, la exigencia de interposición de recurso de reposición se torna como decíamos en carga sin justificación para el administrado, en contra de principios de eficacia y celeridad que deben regir la actuación administrativa.

Cuando existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre.

PRUEBA DE LA INEXISTENCIA DEL INCREMENTO DE VALOR DEL INMUEBLE

Sentencia de 27 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Según la apelante, los arts. 107 y 110 de la Ley de Haciendas Locales, han sido declarados inconstitucionales y los efectos de esta declaración son incondicionales, no pudiendo emitirse ninguna liquidación en su aplicación, mientras el legislador no apruebe otros conformes con la Constitución.

Para la Sala, corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [...]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. [...]

El hecho necesitado de prueba requiere un examen particularizado de la evolución del valor del concreto inmueble transmitido. Como el mercado inmobiliario no se rige por unos parámetros uniformes, sino que depende de los elementos concretos de cada bien, como la localización, el destino y sus características individuales, no es aceptable hacer extensiva a todos los inmuebles la pérdida de valor que, como es notorio, ha sufrido el suelo con carácter general durante los años de la crisis económica que comenzó a finales del año 2007. La postura contraria conduciría a la consecuencia de dar por supuesta la minusvalía en las transmisiones producidas durante la crisis e imponer a los Ayuntamientos, por sistema, la carga de probar lo contrario. Y estas consecuencias no son las que se desprenden de la doctrina jurisprudencial.

LEGITIMACIÓN PARA INTERPONER RECURSO. CLÁUSULA POR LA QUE EL COMPRADOR SE COMPROMETE A PAGAR EL IMPUESTO

Sentencia de 11 de febrero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Un Ayuntamiento notifica a CABK, S. A. liquidación por el IIVTNU por transmisión a la mercantil SAL del derecho de superficie sobre parcela. La entidad SAL interpone recurso de reposición contra ese acto de liquidación tributaria, y en él dice actuar además como entidad autorizada por CABK, S. A. El Ayuntamiento requiere a CABK, S. A. para que acredite la representación otorgada a SAL en la deducción del recurso de reposición, y SAL contesta el requerimiento aportando escritura de nombramiento de administradores mancomunados de SAL, documento privado de autorización de CABK, S. A. a SAL para accionar, y aval bancario para suspender la ejecución de la liquidación. Posteriormente el Ayuntamiento resuelve el recurso de reposición declarando su inadmisión a trámite por no haber quedado acreditada la legitimación activa de SAL por ninguno de los medios admitidos en derecho, y considerando además que conforme a lo dispuesto en el art. 106 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales el sujeto pasivo del IIVTNU es CABK, S. A.

En el presente caso, si bien es cierto que en la cláusula cuarta de la escritura de compraventa del derecho de superficie consta que SAL se hacía a cargo de cuantos gastos e impuestos derivaran de su otorgamiento, incluido el IIVTNU, no es menos cierto que de la lectura de toda la documentación incorporada a los autos se colige que SAL, al momento de deducir recurso de reposición frente a la liquidación no lo hace a título personal y en su propio nombre como titular de un interés directo en su condición de obligada al pago del acto de liquidación tributaria girado por el IIVTNU, sino que dice actuar por autorización de CABK, S. A. y a través de quien dice ser representante de la entidad recurrente (SAL), pero sin llegar a acreditar aquella autorización de CABK, S. A. para deducir el recurso de reposición -pese a haber sido requerida para hacerlo-, ni tampoco, la representación de quien dice actuar como representante voluntario de SAL, lo que demuestra que SAL nunca dedujo el recurso de reposición con fundamento

en el interés legítimo que la movía en cuanto obligada al pago de la deuda tributaria derivada de la liquidación administrativa del IIVTNU.

Es cierto que SAL solicitó que fuera admitida la legitimación notarial de las firmas de quienes firmaron la autorización de CABK, S. A. para deducir el recurso de reposición, pero se presentó más allá del plazo establecido para aportar el requerimiento pretendido. Así por lo tanto, se confirma en sus términos la causa de inadmisibilidad por falta de acreditación de la legitimación activa de SAL para deducir el recurso de reposición.

VALIDEZ DE LAS ESCRITURAS PÚBLICAS COMO PRUEBA DE MINUSVALÍA

Sentencia de 31 de enero de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

La sentencia apelada, en su fundamento jurídico tercero, razona que no existen elementos de comparación homogéneos, por la constitución del régimen de propiedad horizontal, "y cuestiones más complejas como características físicas de las fincas, prestaciones o acabados", y que no es prueba suficiente el precio consignado en escrituras públicas, por tratarse de declaración de voluntad sometida a la discrecionalidad de las partes.

En apelación, la recurrente mantiene la validez de las escrituras públicas como prueba suficiente, más aun cuando en el período de 2005 (año de adquisición) a 2015 (en que se verificó la última de las transmisiones que dan origen al presente litigio) concurrió una depreciación general de los inmuebles, siendo así que en unidad de acto con la compra del inmueble se constituyó sobre el mismo régimen de propiedad horizontal. Así como denuncia silencio de la Administración en la valoración del principio de prueba ofrecido.

En oposición a la apelación el Ayuntamiento sostiene que nos hallamos ante una modificación por la promotora de los elementos de comparación, habiendo la misma dividido el inmueble y convertido el mismo en una propiedad horizontal formada por cuarenta y dos unidades, cuando el expediente hace referencia a diez, aplicándose en cambio el coeficiente de propiedad sobre el total inmueble, por lo que la sentencia apelada entiende de modo razonable que no se trata de valores homologables; que es necesaria la acreditación del valor del terreno por medios periciales; y que constituye motivo nuevo, introducido de modo extemporáneo en apelación, defender la suficiencia probatoria, a los efectos que aquí nos ocupan, de valores consignados en escrituras públicas.

Comencemos por el análisis de este último extremo: si ya en demanda constituía núcleo y fundamento de la pretensión principal de la actora un decremento de valor de los inmuebles transmitidos, puesto de manifiesto en los precios consignados en sus respectivas escrituras de transmisión, comparados con el consignado en la adquisición del total edificio, no sometido por aquel entonces (mas sí acto seguido) a régimen de propiedad horizontal, tomando como referencia la porción de este último valor correspondiente al porcentaje de participación de cada uno de los departamentos sobre el total del edificio, no puede en modo alguno defenderse que apelar a la validez y suficiencia de tal medio probatorio, en apelación, suponga la introducción de ningún motivo nuevo en esta alzada, adulterando los términos del debate procesal que en ella cabe. De modo cristalino: si en demanda se sostuvo el decremento de valor por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión consignados en las correspondientes escrituras públicas, resulta absolutamente depurada la técnica de apelación basada en la defensa del valor de tal medio de prueba, cuando el mismo es cuestionado por la sentencia apelada, siendo precisamente la esencia de la apelación, desde la perspectiva del recurrente, el ataque razonado a los fundamentos de aquélla.

A la luz de la doctrina jurisprudencial que condujo a la anulación de nuestra anterior sentencia, no podemos aceptar el criterio del juzgador a quo a cuenta de la insuficiencia de prueba, ni que sea indiciaria, basada en valores consignados en escrituras públicas, a cuyos efectos, por lo demás, carecería de mayor trascendencia que en los departamentos se hubieren acometido, entre la adquisición y la transmisión, reformas o mejoras, que ni se describen en la sentencia ni aduce la recurrida, desde luego no en contestación a la demanda, ni en oposición a la apelación, pues cabe suponer, a falta de prueba en contrario, que, de haber concurrido las mismas, hubieren tenido adecuado reflejo en el precio de venta pactado y reflejado en escritura.

Tampoco podemos aceptar que haya habido aquí una distorsión, ligada a la constitución de régimen de propiedad horizontal sobre el edificio, de los valores de comparación ofrecidos por la recurrente. Muy singularmente, en lo que a este extremo concierne, tenemos aquí que se adquirió edificio, para el que se otorgó acto seguido título constitutivo de régimen de propiedad horizontal, y que, al cabo de años, se transmitieron distintos departamentos o unidades del mismo, con el consiguiente porcentaje de participación de cada uno de ellos sobre el total valor del inmueble, suelo incluido. La forma de cálculo de la actora no sólo no carece de sentido, sino que era la única posible, pues ni cabe comparar el precio de venta de cada piso o local con el de compra, en el pasado, del total edificio en que se integra el mismo, tratándose de objetos no enteramente coincidentes, ni puede pretenderse otra forma de calcular el porcentaje de participación de cada uno de aquéllos sobre el entero inmueble que no sea considerando el total valor de este último. Cualquier otro prorrateo sería contrario a la lógica, y al tenor mismo de los

arts. 3.b) segundo inciso, y 5, segundo párrafo, de la Ley 49/1960, de 21 de julio (RCL 1960, 1042) , de Propiedad Horizontal.

A simple mayor abundamiento, y sin que ello pudiera resultar por sí solo indicio determinante de la acreditación del decremento alegado por la recurrente, ciertamente no cabe desconocer, atendiendo a elementales máximas de experiencia, que, como aquélla pone de relieve, la adquisición del total edificio tuvo lugar en 2005, y las transmisiones que nos ocupan entre 2013 y 2015, coincidiendo el primer hito temporal con un momento álgido del mercado inmobiliario y sus precios, acompañado de fluidez del crédito e índice EURÍBOR en máximos, y el segundo con una época de atonía y manifiesto estancamiento de aquél, tras años de bajadas de precios del mismo mercado, con estrangulamiento o restricción del crédito y EURÍBOR en tendencia bajista. Insistimos, sin que de tal solo panorama hubiere de derivar por sí prueba alguna del decremento que alega la recurrente, por específica referencia a los inmuebles que aquí interesan, desde luego del mismo resulta absolutamente descartado que el principio de prueba ofrecido, con aportación de las correspondientes escrituras, se revele manifiestamente inverosímil o inconcebible.

De modo que la posición municipal, negando valor probatorio al medio de que la recurrente ha querido valerse, y limitándose a defender que a ésta le cabía, y resultaba exigible, en orden a lograr el resultado estimatorio a que nuevamente daremos lugar, la proposición de prueba pericial, por contraria de hecho a la misma doctrina jurisprudencial recreada en la sentencia del Tribunal Supremo que aquí nos trae, se revela a todas luces insuficiente para enervar el principio de prueba aportado por la actora, lo que, a la luz de cuanto llevamos razonado, nos lleva a la necesaria estimación del recurso de apelación, con la consiguiente revocación de la sentencia apelada y estimación del recurso contencioso administrativo ventilado en la instancia, en los términos que serán de ver en el fallo de la presente.

