

**BASE DE DATOS DE NORMACEF**

Referencia: NFJ060129

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de octubre de 2015

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 7939/2012

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Gestión. Competencia territorial.** *Efectos liberatorios para el obligado tributario del pago ante oficina no competente.* A partir de la entrada en vigor de dicha Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), sólo el pago ante la Oficina competente por razón de territorio en función de los puntos de conexión que se establecen en el art. 33 de dicha Ley, tendrán efectos liberatorios para el obligado tributario. La operación descrita en el caso que se analiza, se sujeta al ITP y AJD, en su concepto de Actos Jurídicos Documentados, tributo por el que la aquí recurrente es considerada como sujeto pasivo. Así pues, debiendo admitirse que los contratantes tributaron correctamente, la sociedad obligada satisfizo la cuota tributaria correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados mediante pago al órgano de recaudación de la Comunidad de Madrid y, sobre esta cuestión plantea la Junta de Extremadura su competencia para recibir el cobro del tributo sin que se otorgue efecto liberatorio a dicho pago realizado ante órgano no competente. Pues bien, dado que el pago controvertido se materializó antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), concretamente, el 29 de enero de 2007, el Tribunal Central debe confirmar el efecto liberatorio para la sociedad recurrente del importe satisfecho ante el órgano recaudatorio de la Comunidad de Madrid -por haberse realizado antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.)-. Sobre este efecto liberatorio únicamente hay que reseñar que ya no constituye un pago a cuenta de la cuota a pagar por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino que, previa comprobación de su ingreso y a salvo de la posible diferencia entre tipos impositivos que pudieran exigir cada una de las Comunidades Autónomas involucradas, supone la extinción de responsabilidad para el obligado tributario, pues tributó por el concepto de Actos Jurídicos Documentados que es el tributo que se le exige. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5 y 20.

Ley 4/2008 (Supresión IP y generalización del sistema de devolución mensual IVA).

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), art. 33.

RD 828/1995 (Rgto ITP y AJD), art. 106.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso ordinario de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad **X..., S.L.**, con NIF ..., y en su nombre y representación don Enrique Illán de Haro, con domicilio en ..., interpuesto en fecha 13 de junio de 2012 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 26 de abril de 2010, notificada el 17 de mayo de 2012 y, de igual manera, el recurso de alzada interpuesto por la **DIRECTORA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA JUNTA DE EXTREMADURA**, contra la misma resolución.

La resolución impugnada estimó parcialmente la reclamación 06/2113/2009 presentada por **X..., S.L.** en relación con la liquidación girada por la Jefa del Servicio de Inspección Fiscal de la Junta de Extremadura por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un importe de 876.571,65 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El 28 de diciembre de 2006 la sociedad reclamante adquirió un terreno a la sociedad **Y..., S.L.** En virtud de dicha adquisición entendía que procedía la repercusión de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la transmisión.

Sin embargo, el Servicio de Inspección Fiscal de la Junta de Extremadura consideró que procedía aplicar a dicha operación el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dictando acuerdo de liquidación el 11 de septiembre de

2009 por un importe de 876.571,65 euros. La razón residía en que la transmisión del terreno se realizó por quien no tenía la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **Segundo.**

Ante el acuerdo adoptado por el ente autonómico se presentó reclamación económico-administrativa el 15 de octubre de 2009, con número 06/2113/2009.

La resolución recaída en la reclamación que ahora se impugna se remitió, a su vez, a otra resolución anterior relativa a una reclamación planteada por **Y..., S.L.** referente a la misma operación, concretamente la 06/1016/2009, en virtud de la cual se hacía recaer la tributación de la operación sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por no considerar a esta sociedad como sujeto pasivo del impuesto.

Además, ante el ingreso efectuado el 29 de enero de 2007 en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por este concepto (satisfizo la modalidad de Actos Jurídicos Documentados en la Comunidad de Madrid), se estableció que el importe a ingresar por la reclamante fuese minorado en 216.000 euros, porque dicha cantidad ya fue ingresada, sin perjuicio de los preceptivas comprobaciones acerca de si ya había sido restituida en dicha cantidad con carácter previo.

### **Tercero.**

Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada por ambas partes que entendieron que el acuerdo lesionaba sus derechos. Las alegaciones formuladas por ambas partes en sus respectivos recursos de alzada se pueden sintetizar, de manera resumida, en las siguientes:

#### **- X..., S.L.:**

1.- Deficiente interpretación del articulado de la Ley del IVA por parte de los órganos encargados de decidir. Una sociedad mercantil debería considerarse como sujeto pasivo del impuesto en todo caso, según la redacción vigente en el momento del devengo de la operación, y, por ello, gravar las operaciones en las que intervenga. Señala que la Directiva Comunitaria había sido transpuesta de manera incorrecta al ordenamiento jurídico interno.

2.- Para salvar lo anterior, el Tribunal Regional, cuya resolución se impugna, acude a la jurisprudencia comunitaria, aunque analiza una situación que no puede compararse con la que atañe a la sociedad recurrente. La jurisprudencia a la que se alude se refiere a la deducibilidad que aplican determinadas sociedades. Vuelve a incidir en que se intenta aplicar la jurisprudencia comunitaria en un supuesto en que la normativa nacional ha incurrido en un error en la transposición de la Directiva Comunitaria.

3.- Para amparar la no sujeción de la transmisión del terreno al Impuesto sobre el Valor Añadido por no considerarse sujeto pasivo al transmitente el Tribunal acude a otra resolución suya emitida con carácter previo en relación con la transmitente. Sin embargo, para la parte actora esta remisión también es incorrecta pues la conclusión alcanzada no es aplicable a la cuestión planteada. La deducibilidad se refiere a la actividad de la adquirente mientras que en el presente supuesto la cuestión controvertida reside en si la transmisión realizada por una sociedad que no efectúa ninguna otra operación puede sujetarse al impuesto.

4.- No se puede negar la condición de sujeto pasivo a **Y..., S.L.** pues actuó en el ejercicio de su actividad empresarial. Menciona las características de la sociedad respecto a su alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, objeto social, y determinadas circunstancias relacionadas con su actividad. Esto viene a significar, según su parecer, una evidencia de la realidad de su actividad económica aunque no cuente con los medios materiales y humanos que son habituales en el sector.

5.- La actuación de la interesada se vio respaldada por los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima.

6.- Existe un acta de conformidad rubricada por la propia sociedad referente al ejercicio 2007 por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha liquidación reconoce el derecho a deducir la cuota soportada por este concepto procedente de la adquisición del terreno por el que se ha liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Entiende que siendo firme un acto de una administración tributaria, lo en ella establecido debe prevalecer sobre una comprobación posterior sobre el mismo hecho y rebate las conclusiones plasmadas en la resolución atacada.

7.- Alega haber padecido indefensión a lo largo de todo el procedimiento. Se ha procedido a dictar una liquidación por una causa que le resulta ajena como es la condición de sujeto pasivo de la transmitente, lo que dificulta las labores de defensa de su derecho.

- DIRECTORA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE LA JUNTA DE EXTREMADURA:

1.- En el escrito de alegaciones se efectúa una descripción de lo acontecido para centrarse en la excepción aplicable al concepto de sujeto pasivo de las sociedades mercantiles. Al igual que sostiene el Tribunal Regional, señala que no toda persona jurídica que revista la forma de sociedad mercantil efectúa actuaciones de carácter económico.

Para defender su postura acude a la jurisprudencia comunitaria, a resoluciones de la Dirección General de Tributos y a sentencias del Tribunal Supremo. De igual manera, hace un análisis de cuanto concierne a la sociedad transmitente para concluir que es una sociedad patrimonial que no desarrolla actividad económica alguna, por lo que no puede sujetarse al Impuesto sobre el Valor Añadido la operación objeto de análisis.

2.- Respecto de la resolución emanada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura discrepa en relación con la fundamentación respecto de las relaciones entre las instituciones autonómicas madrileñas y extremeñas.

3.- Solicita que no se produzca la deducción del importe satisfecho a la Comunidad Autónoma de Madrid por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, respecto a la cuota a satisfacer en virtud de la liquidación girada por el mismo concepto en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ante la Comunidad Autónoma de Extremadura.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para conocer del recurso ordinario de alzada que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

### Segundo.

La primera cuestión que se ha de analizar se refiere al carácter de sujeto pasivo de la sociedad transmitente del terreno, **Y..., S.L.** Tanto por la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como por los órganos de la Comunidad Autónoma de Extremadura se ha considerado que la transmisión efectuada no puede estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por no tratarse de una operación realizada en el marco de una actividad económica.

Esta cuestión ha sido debatida ya en diferentes ocasiones por este Tribunal Central y la conclusión alcanzada coincide con el razonamiento expresado por el Tribunal Regional en su resolución. El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añadido, que se refiere al hecho imponible entrega de bienes y prestaciones de servicios, establece en sus dos primeros apartados lo siguiente:

*“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.*

*Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.*

*b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto”.*

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992, en su redacción cronológicamente aplicable y bajo la rúbrica “Concepto de empresario o profesional”, recoge en su apartado uno:

*“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

*a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

...

*b) Las sociedades mercantiles, en todo caso”.*

En relación al hecho imponible, y teniendo en cuenta lo anterior, la Ley establecía que cuando las sociedades mercantiles realizaran operaciones económicas, lo hacían indefectiblemente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Ello era coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas y guardaba una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del IVA, que no podía ser sino quien tuviese la condición de empresario o profesional; por ello, el artículo 5 de la Ley, ya citado, afirmaba que las sociedades mercantiles se reputarían empresarios o profesionales, en todo caso.

Por tanto, es necesario concluir que, como regla general, y expresada de manera bastante literal, la Ley quería que, en principio, cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectuase una sociedad mercantil, se comprendiera en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA.

De este modo y, en principio, la entrega o la adjudicación de la finca por parte de **Y..., S.L.** estaría sujeta al Impuesto. No obstante, esta regla general que, como hemos dicho, establecía la Ley 37/1992 de manera expresa, encuentra su excepción en el marco de la interpretación que la jurisprudencia comunitaria realizó del concepto de actividad económica, a efectos de delimitar el ámbito de aplicación del IVA. En la jurisprudencia comunitaria se puede encontrar de manera reiterada la confirmación del carácter extensivo del ámbito de aplicación del IVA. Por ejemplo, en la sentencia de 4 diciembre de 1990, Asunto C-186/1989 (Van Tiem), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) afirma que *“el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al Impuesto sobre el Valor Añadido, que engloba todas las fases de producción, de distribución y de prestación de servicios (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. 1987, p. 1487, apartado 7, y de 15 de junio de 1989, Stichting, 348/87, Rec. 1989, p. 1737, apartado 10)”*, aunque dicha disposición *“sólo contempla las actividades de carácter económico (...) y este concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de la neutralidad del sistema común del IVA, a todas esas operaciones, independientemente de su forma jurídica (...) A este respecto, de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que sólo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y que no es ése el caso de los derivados de la mera propiedad del bien (...) Además, del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva se desprende que para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar “como tal”.* (sentencia de 11 de julio de 1996, C-306/94, Régie Dauphinoise, apartados 15 y 17).

Este Tribunal Central ha acogido la jurisprudencia comunitaria en diversas resoluciones, entre otras, la resolución de 28 de septiembre de 2005 (RG 7303/03), en la que se señala que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA y que, por tanto, quedarán fuera de su ámbito de aplicación. Esta doctrina se ha confirmado en repetidas ocasiones respecto a las sociedades holding, las cuales, por la mera tenencia de participaciones sociales en sus filiales no desarrollan una actividad económica y por tanto no son sujetos pasivos del IVA, ni pueden deducir las cuotas impositivas soportadas. Así lo establece la Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto C-77/2001.

Asimismo, la Audiencia Nacional en la sentencia de 5 de junio de 2006 (recurso nº 255/2004), señala en su fundamento de derecho quinto:

*“En relación con el fondo del asunto, la deducibilidad de las cuotas reseñadas en el acta de la Inspección y a las que se ha hecho referencia en el fundamento de derecho segundo, la Administración tributaria ha rechazado la deducibilidad de esas cantidades por entender que no se había justificado la realización de los servicios recibidos o por tratarse de prestaciones para la administración del patrimonio empresarial pero no para la actividad de promoción inmobiliaria, alegando la recurrente que las prestaciones fueron realmente recibidas y que eran necesarias para la actividad desarrollada por la empresa.*

*Tanto la Administración como la recurrente centran la cuestión litigiosa en la circunstancia de que la deducibilidad de las cuotas se vincula a la circunstancia de que el bien o servicio adquirido o utilizado esté o no directamente relacionado con el ejercicio de la actividad profesional o empresarial, entendiendo la recurrente que se trata de servicios de gestión o administración del patrimonio empresarial....*

*La STJCE de 27 de septiembre de 2001, recaída en el asunto C-16/2000 (TJCE 2001250), recuerda que (apartados 18 y 19) conforme a jurisprudencia reiterada (sentencias del propio TJCE de 20/6/91 y 14/11/2000), no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, ni derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de dichas empresas.*

*Esto es, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realice la condición de sujeto pasivo. La mera tenencia de participaciones financieras de otras empresas no constituye la explotación de un bien*

con el fin de obtener ingresos continuos en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esa participación, es resultado de la mera propiedad del bien.

La misma sentencia del TJCE considera, por el contrario (apartados 20 y 21), que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación. Porque tal intervención en la gestión de las filiales debe considerarse una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales”.

La matización realizada por la jurisprudencia comunitaria acerca del concepto de sujeto pasivo supuso enmendar la transposición de la Directiva comunitaria que había sido realizada por el legislador nacional. Ello determinó un cambio en la normativa interna que se plasmó en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

### Tercero.

La alegación fundamental planteada por la interesada se centra en poner de manifiesto que se produjo una errónea transposición de la norma comunitaria al ordenamiento jurídico interno, error que fue subsanado con la aprobación de la Ley 4/2008, con efectos desde el 26 de diciembre de 2008, sin que pudiera ser aplicado lo dispuesto por la jurisprudencia comunitaria al respecto para dirimir la cuestión.

A juicio de la sociedad actora no puede admitirse que los órganos administrativos y económico-administrativos nacionales interpreten una norma en función de lo que haya dictaminado la jurisprudencia comunitaria, puesto que se está planteando superar un error propiciado por el legislador nacional utilizando mecanismos no habilitados para ello. Este modo de actuar iría en perjuicio de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica que han guiado, en este caso, el comportamiento de **X..., S.L.**

Para defender esta postura menciona la sentencia del TJUE recaída en el asunto Becker, de 19 de enero de 1982, asunto C8/81 en la que reitera la doctrina de los actos propios señalando:

*“en aquellos casos en que las autoridades comunitarias obliguen, mediante directiva, a los Estados Miembros a adoptar un comportamiento determinado, el efecto útil del acto se debilitaría si los justiciables no pudieran valerse de él en justicia y en las jurisdicciones nacionales no pudieran tomarlo en consideración en tanto que elemento de Derecho comunitario. (...) El Estado Miembro que no haya adoptado, en los plazos, las medidas de ejecución impuestas por la directiva, no puede oponer a los particulares el incumplimiento, por él mismo, de las obligaciones que aquella comporta”.*

De igual manera alude a la sentencia Marshall, Asunto 152-84, donde se afirma que una Directiva no transpuesta o incorrectamente transpuesta no puede ser opuesta a un ciudadano por parte del Estado. En cambio, sí permite dicha posibilidad a un ciudadano contra un Estado miembro.

No desconoce este Tribunal Central que la aplicación de la jurisprudencia comunitaria contribuye a la formación del ordenamiento comunitario con sus resoluciones con valor de cosa juzgada, ejecutables, creadoras de una autorizada doctrina que vincula a las jurisdicciones nacionales y constituye, fuente jurídica para el Derecho civil comunitario. Los órganos jurisdiccionales deberán aplicar el Derecho comunitario y tener presente la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia sobre interpretación del Derecho comunitario, puesto que su doctrina es vinculante y constituye fuente de Derecho interno. Esto significa que la jurisprudencia completa el ordenamiento jurídico comunitario. Incluso la jurisprudencia comunitaria prevalece sobre las normas nacionales, ya que goza de primacía sobre todas ellas; solución que también se ha impuesto cuando la contradicción se verifica con normas constitucionales.

Planteada la cuestión y determinada la primacía de la norma comunitaria sobre la norma nacional, sobre esta alegación en particular cabe manifestar que, de entrada, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, modifica diversas cuestiones que se incorporan a la Ley 37/1992. La exposición de motivos de esta Ley 4/2008 establece:

*“En primer lugar, se especifica en la norma que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba de lo contrario. Con ello, se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal”. De esta manera se asume la existencia de una errónea transposición de la norma comunitaria al ordenamiento interno en este tema.*

En un supuesto similar al presente, en el que se cuestionaba la condición de sujeto pasivo del impuesto de una sociedad mercantil, se pronunció este Tribunal a través de la resolución 891/2007 de 3 de noviembre de 2009, así como en sucesivas resoluciones posteriores. Sin embargo, en aquella ocasión la aplicación de la jurisprudencia comunitaria se realizó a favor del contribuyente, situación inversa a la que se produce en este expediente, donde se acude a la citada jurisprudencia para defender la postura de la Administración en perjuicio de la situación del obligado tributario como consecuencia de una deficiente transposición de la Directiva del impuesto

Sobre este particular, la resolución 7259/2012 de 23 de octubre de 2014 ha establecido que la invocación de la aplicabilidad directa de la normativa de la Unión Europea (efecto directo del Derecho Europeo), para no aplicar la normativa interna de un estado en la regulación de las relaciones entre particulares y los estados (efecto directo vertical), sólo puede hacerse por los particulares (efecto directo vertical ascendente). Un estado no puede ampararse en la normativa de la Unión Europea (efecto directo vertical descendente) para no aplicar su propia normativa interna en perjuicio de los particulares.

En el caso concreto, el sujeto pasivo alega que la norma nacional especificaba de manera taxativa que las sociedades mercantiles poseían la condición de sujeto pasivo en todo caso. De esta manera, no se arbitraba ninguna excepción que pudiera oponerse. El hecho de que, con posterioridad, la jurisprudencia comunitaria haya matizado tal condición tuvo como consecuencia la aplicación directa de la norma europea (con el efecto de sujeción, devengo y exigencia del impuesto) mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio para el obligado tributario. Tal interpretación no es conforme a derecho, pues la invocación de la normativa de la UE por parte de un Estado miembro para no aplicar la normativa interna de ese mismo Estado miembro (efecto directo vertical descendente) en perjuicio de los particulares está prohibida por la jurisprudencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En relación con la interdicción del denominado “efecto directo vertical descendente”, debe señalarse que en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 20 de septiembre de 2012 (R.G.: 00/2147/2012), relativa a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.13º LIVA, a *“una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad exenta en los términos del artículo 20.Tres LIVA y 6 RIVA”*, se recoge lo siguiente:

*“(…) En definitiva, puede concluirse que la normativa interna en este punto no parece coincidir con la normativa y doctrina comunitaria, como ha sido reconocido por el propio legislador, por lo que deberá analizarse las consecuencias que de ello se derivan. Como ya se ha expuesto, el Director recurrente considera que las prestaciones analizadas deben calificarse de exentas por cuanto el hecho de que el obligado tributario no haya solicitado el reconocimiento de entidad de carácter social establecido en el artículo 20.Tres de la Ley del I.V.A. no empiece la aplicación de las exenciones del artículo 20.Uno.13º de dicha Ley, ya que la entidad reúne los requisitos legalmente establecidos teniendo en cuenta el carácter obligatorio de dichas exenciones.*

En otras palabras, se utiliza el conocido principio comunitario de “efecto directo” para aplicar la directiva, para reinterpretar la normativa interna. Sin embargo, este Tribunal Central ya anticipa el rechazo de tal postura.

Es por todos conocido que la construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con anterioridad al Tratado de Lisboa, de las Comunidades Europeas), de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que:

*“...la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos..., un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad.... Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos... Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones...”*

*De acuerdo con ello el principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea.*

*La aplicación directa del derecho comunitario aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los Reglamentos. No obstante el mismo es extensible al resto de las normas comunitarias.*

*Con relación al efecto directo de las Directivas, el TJUE lo abordó por primera vez en Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Asunto Van Duyn, C-41/74, y posteriormente en las Sentencias de 5 de abril de 1979, Asunto*

Ratti, y de 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras, en las cuales estableció que si “las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, -que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado- si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98)”.

En el Asunto Ratti, el TJUE estableció que una directiva puede ser eficaz al margen de la norma o acto de transposición de modo que si de su contenido se deducen derechos o deberes subjetivos, tendrá efecto directo sobre los ciudadanos, que no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva. Así lo afirma el Tribunal cuando en dicha sentencia señala que:

“...una jurisdicción nacional ante la que un justiciable que se ha ajustado a las disposiciones de una Directiva presenta un recurso dirigido a la aplicación de una disposición incompatible con esa directiva no introducida en el orden jurídico interno..., debe acceder a la demanda, si la obligación es incondicional y suficientemente precisa”.

La doctrina del efecto directo, aquí sucintamente descrita, puede adoptar dos manifestaciones distintas. El efecto directo horizontal y vertical. El efecto directo horizontal se produce cuando la invocación del derecho comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación. Por su parte el efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente. Como se observa es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir aquél en que es el Estado el que hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

En este sentido es de recordar la Sentencia de fecha 26 de febrero de 1986, Asunto Marshall 154/84, en la que el Tribunal expone:

“46 Es necesario recordar que, según constante doctrina del Tribunal de Justicia (en particular, su sentencia de 19 de enero de 1982 Asunto 8/81, Becker Finanzamt Münster-Innenstadt (1982), p. 53), cuando las disposiciones de una directiva se presenten, en cuanto a su objeto, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones puedan ser invocadas por un particular contra el Estado cuando éste no cumpla la transposición de una Directiva al ordenamiento nacional dentro del plazo establecido o cuando trasponga incorrectamente dicha Directiva.

(...)

En cuanto al argumento de que una Directiva no puede invocarse en contra de un individuo, debe señalarse que según el artículo 189 del Tratado CEE, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para invocarla frente a un Tribunal Nacional, sólo existe en relación con “cada Estado miembro al que se dirige”. De ello se deduce que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a un particular y que una disposición de una directiva no puede ser invocada como tal contra dicha persona”.

En el mismo sentido la Sentencia de fecha 11 de junio de 1987, Asunto Pretore di Saló, C-14/86, la cual señaló:

*“18 El órgano jurisdiccional nacional pretende pues, fundamentalmente, saber si la Directiva 78/659 puede tener, por sí misma y con independencia de la ley interna de un Estado, el efecto de determinar o de agravar la responsabilidad penal de quienes infringen sus disposiciones.*

*19 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha decidido en su sentencia de 26 de febrero de 1986 (Marshall, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 737) “que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a cargo de un particular, y que lo dispuesto en una directiva no puede pues ser invocado como tal contra dicha persona”. De una directiva no incorporada al ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no pueden derivarse pues obligaciones para los particulares frente a otros particulares ni, con mayor razón, frente al propio Estado.*

*En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 78/659 del Consejo, de 18 de julio de 1978, no puede producir el efecto, por sí misma y con independencia de una ley interna de un Estado miembro adoptada para su aplicación, de determinar o agravar la responsabilidad penal de los que infringen sus disposiciones.”*

*Por su parte, el criterio recogido en la resolución de este TEAC, de fecha 20 de septiembre de 2012, relativo a la prohibición del efecto directo vertical descendente es recogido, asimismo, en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013 (R.G.: 00/480/2013), en la que se analiza “si los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 (Asunto C-154/08), pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010 que modifica el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

*En el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013, se establece lo siguiente:*

*“OCTAVO: Cuestión diferente de todas las anteriores, es el efecto que la sentencia del TJUE tiene en relación con los particulares afectados, en este caso los Registradores de la Propiedad.*

*El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores – a la luz de la interpretación de la Directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia- han estado siempre sujetos al IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del “efecto directo” de las normas comunitarias para aplicar directamente la Directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquélla, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la Directiva había hecho el Tribunal Supremo del Reino de España.”*

*Asimismo, en el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de fecha 28 de octubre de 2013, se recoge lo siguiente:*

*“(…) En este sentido, en la sentencia de 9 de diciembre de 2003 (Asunto C-129/00 Comisión contra República Italiana), dictada también con ocasión de un recurso por incumplimiento, el TJUE no se limitó a declarar incorrecta la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales nacionales de un Estado miembro, sino que además formuló expresamente las siguientes consideraciones:*

*“Apartado 29*

*“El fracaso de un Estado Miembro de su obligación se establecerá con arreglo al artículo 226 CE, cualquiera que sea el organismo de dicho Estado cuya acción u omisión es la causa del incumplimiento de sus obligaciones, incluso en el caso de una institución constitucionalmente independiente (sentencia 77/69 Comisión v Bélgica [1970] ECR 237, apartado 15)”.*

*Apartado 33*

*“Cuando la legislación nacional ha sido objeto de diferentes interpretaciones jurisprudenciales pertinentes, algunas que conducen a la aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario, otras que conduzcan a la aplicación contraria, procede considerar que, al menos, dicha legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario”.*

“A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que, al no modificar (2) El artículo 29 de la Ley n.º 428/1990, que es interpretado y aplicado por las autoridades administrativas y una proporción sustancial de los tribunales, incluida la Corte suprema di cassazione, de tal manera que el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos percibidos en contra de las normas comunitarias se hace excesivamente difícil para el contribuyente, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE”.

A la vista de lo hasta ahora expuesto y por aplicación de la doctrina citada, este Tribunal Central considera que una Directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada, como sucede en el presente caso.”

*El mencionado efecto directo vertical descendente, impide que un Estado, como consecuencia de su incumplimiento en la transposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.*

Teniendo en cuenta todo lo anterior, no resulta aplicable, en este caso, la jurisprudencia emanada de los Tribunales de Justicia de la Unión Europea, aun reconociendo este Tribunal Económico-Administrativo Central su carácter preeminente sobre las disposiciones nacionales y aun cuando deban prevalecer sus sentencias sobre lo dispuesto por las actuaciones de los legisladores nacionales, ya que viene a paliar una defectuosa transposición de una Directiva comunitaria que conlleva un perjuicio para los obligados tributarios.

Así, el matiz introducido por la jurisprudencia comunitaria, que luego fue incluido en la legislación interna, es perfectamente aplicable a supuestos similares al presente asunto, pero siempre y cuando no conlleve un perjuicio para los particulares. Por tanto, en virtud del descrito efecto vertical directo descendente debe ser admitida la alegación formulada y considerar a la sociedad transmitente como sujeto pasivo del impuesto, anulando la liquidación girada.

#### **Cuarto.**

La segunda de las cuestiones sobre las que debe pronunciarse este Tribunal Central afecta a la solicitud formulada por la representante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Extremadura en relación a no admitir el efecto liberatorio que el ingreso efectuado en la Comunidad de Madrid por el concepto de Actos Jurídicos Documentados.

Sobre esta cuestión el Tribunal Regional dispuso lo siguiente:

“Consta en el expediente que por oficio de 8 de mayo de 2008 ( esto es, con anterioridad al inicio del procedimiento inspector), la Directora General de Hacienda de la Junta de Extremadura se dirigió a la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, haciéndole saber que se había detectado la existencia, entre otras, de la declaración efectuada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la parte reclamante y por esta operación, cuya competencia para gestionar y liquidar es de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47.3 de la Ley 21/2001, por lo que a tenor de lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las comunidades Autónomas, le requiere para que declare su incompetencia y remita la documentación del expediente y, de conformidad con el artículo 25 de la Ley 21/2001, al corresponder a la Comunidad Autónoma de Extremadura el rendimiento, le insta a que sea ingresado el importe de aquella autoliquidación en la cuenta bancaria que detalla.

*De acuerdo con lo dicho, y quedando probado en el expediente que en 29 de enero de 2007 la mercantil reclamante ingresó por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y por la operación liquidada, mediante la autoliquidación ..., el importe de 216.000 euros, este Tribunal entiende que esa cantidad ha de ser deducida de la cuota íntegra de la liquidación practicada, previas las comprobaciones oportunas de que dicho importe no haya sido objeto de devolución a la mercantil por la Comunidad Autónoma de Madrid o por la de Extremadura”.*

Considera la representante de la Consejería de Hacienda de Extremadura que la cuestión relativa al efecto liberatorio del ingreso efectuado en el órgano de recaudación de la Comunidad de Madrid ha de ser anulado, no compartiendo la alusión legislativa formulada por el Tribunal Regional en cuanto concierne a la relación entre Comunidades Autónomas.

Sobre esta cuestión ya ha emitido resoluciones con carácter previo este Tribunal Central, como es el caso de la resolución 3854/2009 de fecha 23 de marzo de 2011. De esta resolución se extrae el contenido de los fundamentos cuarto, quinto y sexto donde se establece:

**CUARTO.-** La cuestión queda referida, en definitiva, a determinar si el pago realizado en Madrid tenía efectos liberatorios para el contribuyente, toda vez que de ser así, no cabría la exigencia de intereses, aún cuando en este supuesto, los fondos ingresados no lo hayan sido en la fecha reglamentaria en la Hacienda de Aragón.

En relación con la validez del pago realizado ante órgano no competente este Tribunal Central en base a lo dispuesto en el art 95 de la anterior Ley 230/63 General Tributaria que establecía que “la actuación de los particulares ante los órganos incompetentes producirá efecto. No obstante, si el órgano administrativo se estimara incompetente deberá adoptar una de las decisiones siguientes: a) Remitir directamente las actuaciones al órgano que considere competente; y b) Devolver la declaración o documentación presentada por el interesado, notificándole el órgano que considere competente y el plazo de presentación ante el mismo”, ha considerado válido el pago realizado ante oficina no competente por entender “que si el propio legislador dispuso la eficacia de lo que se haga por los particulares ante órganos incompetentes, la Administración no puede desconocer que en el caso que nos ocupa, el acto realizado por las interesadas fue un ingreso tributario que se ingresó y se admitió por la Oficina Liquidadora de Tudela aplicándose la norma foral navarra, no siendo ajustado a derecho tener en cuenta las actuaciones para un hecho (el que da lugar a la liquidación) y no otro (el ingreso)”, dado que como se advertía asimismo “la actuación correcta en dicho momento hubiera supuesto la remisión no sólo del expediente, sino también de la improcedente cuota ingresada . (Resolución de 24 de febrero de 2011)”. En dicha resolución se recogía el criterio sustentado por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencia 21 de septiembre de 2009 Rec. N° 250/2006), en la que en relación a un supuesto de incompetencia de pago entre las Comunidades de Madrid y de Castilla y León, y en el que se analizaban las consecuencias perjudiciales para el sujeto pasivo derivadas de una inadecuada coordinación interadministrativa, se fundamentaba que el hecho de las Administraciones en cuestión tuvieran personalidad jurídica diferenciada no suponía que decayera la plena vigencia de este principio resolviéndose que: “debe estarse a lo que se dispone el art. 95 de la LGT de 1963, vigente al momento de producirse los hechos, conforme al cual «la actuación de los particulares ante los órganos incompetentes producirá efecto».

La cuestión surge al tratarse en este caso de un pago realizado ante Oficina no competente una vez vigente la nueva Ley 58/2003 General Tributaria, la cual no incluye una regla semejante, señalándose por el contrario en su artículo 61 que: “Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.” Este regla general de exigencia de pago en oficina competente se refuerza en el vigente reglamento general de recaudación (RD 939/2005) el cual dispone en su art.º 33 que: “El pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, cuando así esté previsto en la normativa vigente. Los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor que admita indebidamente el pago”; regla que ya se recogía en el art. 19,2 del anterior reglamento de 1990, y que parece cerrar la posibilidad que en la relación entre el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria pueda darse carácter liberador.

**QUINTO.-** No obstante, esta regla general existente en el derecho tributario común, como consecuencia de las especiales características del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales el cual en función de los diferentes puntos de conexión de los distintos hechos imponible incluye en su normativa un conjunto de reglas de cierta complejidad a efectos de determinar la competencia funcional de las distintas administraciones u oficinas liquidadoras, se ha venido incluyendo en su normativa reglamentaria una regla especial que, reconociendo su específica complejidad competencial, admite la validez de pago en Oficina distinta. Así, el artículo 89 del Reglamento del Impuesto de 1981 establecía que: “La autoliquidación practicada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al Órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 y concordantes de la Ley de Procedimiento Administrativo”, regla que se confirmaba con la Instrucción de 15 de marzo de 1982 de la Subsecretaría de Hacienda, relativa a la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que especialmente regulaba el procedimiento a adoptar en el caso de ingresos realizados ante Oficina incompetente.

Posteriormente, se dictó la Ley 30/1983 de Cesión de Tributos en cuyo art.º 15 se disponía que: “Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en un mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.”

Dicha norma podría interpretarse en el sentido de exigir para la validez de pago, que dicho pago se realice ante la oficina competente, máxime al tratarse ya a partir de dicha ley de administraciones tributarias distintas y autónomas, a diferencia de la normativa reglamentaria anterior (art 89 RITP 1981) que, en definitiva, está contemplando una administración tributaria de caja única.

No obstante, con fecha de 29 de mayo de 1995 se dictó el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el cual en su artículo 106 mantenía la misma regla que el reglamento de 1981, concediendo eficacia liberatoria el pago realizado ante oficina incompetente: "1.- Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo, declarándose incompetente al presentador. 2. La autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. 3. Si se suscitaren cuestiones de competencia, positivas o negativas, serán resueltas: a) Si se planteasen entre oficinas de una misma Comunidad Autónoma que tenga cedida la gestión del tributo, por el órgano competente de aquélla. b) Si se planteasen entre oficinas de distintas Comunidades Autónomas o entre éstas y las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda. c) Si se planteasen entre las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

La redacción del mismo no admite dudas de que dicha norma reglamentaria está contemplando el nuevo esquema competencial del impuesto en función de las distintas administraciones tributarias autonómicas, por lo que no sólo prevé el supuesto de error de distintas oficinas de la misma Comunidad, sino también el que puede ocurrir entre administraciones de distintas Comunidades Autónomas.

La legislación posterior relativa a cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (Ley 14/1996, así como la de 21/2001), no hacen sino reiterar la misma regla que ya contenía el art. 15 de la Ley de 1983 (art. 15,3 Ley 14/1996 y art 47,3 Ley 21/2001: "Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Tres. Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en un mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio"; lo que permite interpretar que la regla especial del art 106 del reglamento, que fue promulgado con posterioridad a la primera Ley de cesión de tributos, tenía plena vigencia y no estaba en contradicción con la norma legal.

**SEXTO.-** Tampoco puede deducirse del art. 61.3 de la nueva Ley General Tributaria una derogación expresa de la norma especial de dicho tributo: "Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión", si bien es indudable que el reglamento recaudatorio establece en el art. 33 antes transcrito, la regla general que liga la competencia funcional del órgano ante el que se realiza el ingreso, con el efecto liberatorio de pago del deudor tributario.

Queda pues la cuestión de aclarar si en el ámbito específico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sigue subsistiendo la regla especial de validez de pago ante Oficina incompetente, en contra de la regla general que propugna nuestra normativa recaudatoria en su artículo 33.

Pues bien, con posterioridad a los hechos a que se refieren el presente expediente se ha dictado la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos que deroga la anterior de 2001, la cual ha introducido una novedad en la norma que reafirma la interpretación en sentido positivo. Dispone en el precepto análogo de las anteriores leyes de cesión de tributos a que se ha hecho referencia que: "3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio" (art. 55 Ley 22/2009).

El nuevo precepto introduce expresamente una regla especial que evidentemente supone la desaparición de la vigencia de la norma reglamentaria, y según la cual, a partir de la entrada en vigor de dicha Ley 22/2009, sólo el pago ante la Oficina competente por razón de territorio en función de los puntos de conexión que se

establecen en el art. 33 de dicha Ley, tendrán efectos liberatorios para el obligado tributario; (en el mismo sentido, redacción actual del art. 213 Texto Refundido sobre tributos cedidos de Aragón; DLeg. 1/2005).

*Dada la claridad del precepto, y la modificación que supone respecto a la situación del obligado tributario, este Tribunal Central entiende que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 22/2009, seguía vigente la especial norma contenida en el art.º 106 del reglamento, por lo que el pago realizado en Oficina no competente tenía carácter liberatorio respecto al deudor tributario”.*

En primer lugar, sobre el pago efectuado, a tenor de lo expuesto en los fundamentos anteriores, ha de establecerse que ya no procede la exigencia del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por la adquisición del terreno por parte de la interesada. En virtud de la prohibición del denominado efecto directo vertical descendente, **Y..., S.L.** ostenta la condición de sujeto pasivo en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, la operación descrita se sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en su concepto de Actos Jurídicos Documentados, tributo por el que la recurrente es considerada como sujeto pasivo.

Así pues, debe admitirse que los contratantes tributaron correctamente. Ahora bien, **X..., S.L.** satisfizo la cuota tributaria correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados mediante pago al órgano de recaudación de la Comunidad de Madrid. Sobre esta cuestión plantea la Junta de Extremadura su competencia para recibir el cobro del tributo sin que se otorgue efecto liberatorio a dicho pago realizado ante órgano no competente.

El pago controvertido se materializó antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009, concretamente, el 29 de enero de 2007, así pues, en vista de la alegaciones realizadas por la Consejería de Hacienda de la Junta de Extremadura y el razonamiento efectuado por el Tribunal en su resolución cuyo contenido no se comparte por aquella, este Tribunal Central debe confirmar lo expresado en la resolución, confirmando el efecto liberatorio para la sociedad recurrente del importe satisfecho ante el órgano recaudatorio de la Comunidad de Madrid (por haberse realizado antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009).

Sobre este efecto liberatorio únicamente hay que reseñar que ya no constituye un pago a cuenta de la cuota a pagar por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino que, previa comprobación de su ingreso y a salvo de la posible diferencia entre tipos impositivos que pudieran exigir cada una de las Comunidades Autónomas involucradas, supone la extinción de responsabilidad para el obligado tributario, pues tributó por el concepto de Actos Jurídicos Documentados que es el tributo que se le exige.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en los presentes recursos de alzada,

#### **ACUERDA**

**desestimar**, la reclamación planteada por la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Extremadura, confirmando el carácter liberatorio del ingreso efectuado en el órgano de recaudación competente de la Comunidad de Madrid, y **estimar** la reclamación planteada por **X..., S.L.**, anulando la liquidación impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.