

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067113

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

Sentencia 442/2016, de 2 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 299/2015

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Revisión de actos nulos. Causas de nulidad. Órgano manifiestamente incompetente. La parte actora alega que la Agencia Tributaria autonómica ha realizado una comprobación de valores para la que no es competente, según el art. 55.1 a) de la Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), conforme al cual en el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, (uso privativo del dominio privativo radioeléctrico), la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria. No estamos ante una liquidación en la que la Administración se limita a aplicar un precepto diferente al considerado por el contribuyente; no es una cuestión meramente jurídica. Lo que hace la Administración es tener en cuenta un valor de la concesión diferente del considerado por el contribuyente, lo que implica una revisión y corrección de valores que determina una modificación sustancial de la base imponible. La Sala concluye que la Agencia Tributaria autonómica no era competente para realizar la liquidación que nos ocupa, porque implicaba una comprobación de valores; lo cual determina la nulidad de pleno de derecho de dicha liquidación.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 13 y 14.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 19 y 33.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.
Ley 58/2003 (LGT), art. 27 y 217.
Constitución Española, art. 24.
Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), art. 55.

PONENTE:

Don José Ignacio López Cárcamo.

Magistrados:

Doña CLARA PENIN ALEGRE
Don JOSE IGNACIO LOPEZ CARCAMO
Don JUAN PIQUERAS VALLS

SENTENCIA 000442/2016

ILMA. SRA. PRESIDENTE

DÑA. CLARA PENÍN ALEGRE

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS

D. JOSÉ IGNACIO LÓPEZ CÁRCAMO
D. JUAN PIQUERAS VALLS

En Santander, a 2 de diciembre del 2016.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, ha visto el presente Procedimiento Ordinario nº 299/2015, interpuesto por XFERA MOVILES SA , representada por la Procuradora Dª Carmen Mantilla Abascal y defendida por el Letrado D. Félix Plasencia Sánchez, contra el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANTABRIA , representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado

La cuantía del recurso quedó fijada como indeterminada.

Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ IGNACIO LÓPEZ CÁRCAMO, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAR de 26 de junio de 2015, que anuló la liquidación del ITAJD girada a la sociedad demandante por la Agencia Tributaria en Cantabria el 3 de julio de 2012

Segundo.

El presente proceso se ha seguido por el cauce del procedimiento ordinario.

Tercero.

Se señaló para votación y fallo el día 28 de septiembre de 2016, si bien se deliberó el día 9 de noviembre.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Las partes demandadas alegan falta de legitimación activa respecto de la pretensión principal. En síntesis, la tesis de la parte demandada es que el perjuicio que pudo sufrir la demandante con la liquidación del impuesto ha desaparecido con la anulación de dicha liquidación por el TEAR y por la consiguiente declaración de ingreso indebido y devolución efectuadas por la Agencia Tributaria en ejecución de la resolución del TEAR.

Debemos rechazar tal alegato. Estas son las razones:

Conviene comenzar por el recordatorio de las actuaciones habidas en la vía administrativa:

La sociedad demandante fue adjudicataria de tres concesiones administrativas de utilización privativa del dominio público radioeléctrico en todo el ámbito nacional y presentó ante la Agencia Tributaria Cantabra una autoliquidación del impuesto en la que, considerando la regla del art. 13.3.a) del RDLeg 1/1993, fijó una base imponible de 441.673,63 euros, en atención al precio que, entendía, debía abonar al Tesoro público por las concesiones (42.000.000 de euros, 14.000.000 por cada una de las tres concesiones) y considerando el porcentaje de dicho impuesto correspondiente a la Comunidad Autónoma de Cantabria (1,0516%).

La Agencia Tributaria de Cantabria no estuvo conforme con tal autoliquidación y realizó su propia liquidación del impuesto estableciendo una base imponible de 1.652.182,98, en aplicación de la regla dispuesta en el art. 13.3.b) del citado RDLeg y considerando como parámetro la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

Frente a tal liquidación, la demandante interpuso recurso de reposición en el que planteó la nulidad de pleno derecho de la liquidación por incompetencia de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, al haber realizado una comprobación y rectificación de de la base imponible que, según la demandante, era competencia de la Agencia de la Comunidad de Madrid por ser en esa Comunidad donde la demandante tenía su domicilio fiscal, motivo este con el que se relacionaba la cita del principio de coordinación.

Junto a dicho motivo, planteo la cuestión de la regla aplicable para fijar la base imponible, considerando que la misma debía ser la establecida en el art. 13.3.a) del RDLeg 1/1993, tomada como referencia en su autoliquidación, y no la dispuesta en el art. 13.3.b), que fue la considerada por la Administración demandada en la liquidación impugnada.

Atendiendo a la lógica jurídica, este último motivo debe verse como subsidiario, pues la cuestión de la competencia para determinar la base imponible es, obviamente, previa y principal respecto de cualquier otra cuestión relativa al cómo y al qué de dicha base.

Tras la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la demandante interpuso reclamación económico-administrativa en la que no añadió alegato alguno a los realizados en el recurso de reposición.

El TEAR, en su resolución de 26 de junio de 2015, rechazó el motivo principal planteado en el recurso de reposición y, en cuanto a la cuestión de relativa a la regla aplicable para fijar la base imponible, rechazó tanto la tesis de la parte actora como la de la Agencia tributaria y concluyó que la regla aplicable debía ser la dispuesta en el art. 14 del RDLeg citado; lo que le condujo a anular la liquidación por haber fijado con error jurídico la base imponible.

Es ese rechazo del motivo principal del recurso y de la tesis de la parte reclamante sobre la aplicación del 13.3.a) del RDLeg 1/1993, lo que, entendemos, explica que, a pesar de haber anulado la liquidación impugnada, en la resolución del TEAR se califique de estimación parcial la respuesta a la reclamación económico-administrativa interpuesta por la demandante.

Este resumen de lo acontecido en la vía administrativa nos permite, en una primera aproximación, considerar que, habida cuenta que la estimación de la reclamación económico-administrativa ha sido parcial, ha de quedar una parte del interés legítimo de la demandante sin satisfacción, parte que le daría legitimación para interponer el presente recurso contencioso-administrativo, en aplicación del art. 19.1.c) LJCA .

Esta primera aproximación fruto de la calificación de la estimación de la reclamación económico-administrativa como estimación parcial, se confirma al considerar lo siguiente:

En la demanda del recurso contencioso-administrativo se mantiene el planteamiento impugnatorio de la liquidación tributaria desarrollado en la vía administrativa: incompetencia de la Agencia cántabra y error en la determinación de la regla aplicable para la fijación de la base imponible. Además, se introduce un motivo nuevo referido específicamente a la resolución del TEAR: la incongruencia omisiva.

Finalmente, en el "suplico" de la demanda se expresa una pretensión principal consistente en la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria y de la resolución del TEAR y otra subsidiaria consistente en la anulación y la declaración de conformidad a Derecho de la autoliquidación prestada por la actora. Así lo entendemos, poniendo en relación lo pedido en el "suplico" con los motivos expuestos en la demanda, porque la nulidad de pleno derecho de la liquidación se fundamenta en la falta de competencia de la Agencia Tributaria Cántabra, motivo que, de estimarse, daría lugar, en efecto, a la declaración de nulidad de pleno derecho, sin poder entrar en más cuestiones, ya que faltaría el acto de la Administración competente.

Pues bien, teniendo en cuenta lo que precede, entendemos que la parte actora tiene interés legítimo, tanto porque la resolución del TEAR rechazó la pretensión de nulidad de pleno derecho de la liquidación por falta de competencia de la Agencia Cántabra, como porque rechazó la tesis de la demandante sobre la regla a aplicar para determinar la base imponible, lo que implica la negación de la conformidad a Derecho de su autoliquidación (que, recordamos, pretende se declare por la Sala, como pretensión subsidiaria), y, también, en el recurso contencioso-administrativo se introduce un nuevo motivo no dirigido a la liquidación tributaria sino directamente a la resolución del TEAR (incongruencia omisiva).

En cuanto al motivo de incongruencia omisiva, la utilidad jurídica potencial que se concretaría con la estimación de dicho motivo sería que, si la Sala lo estima, corregiría la incongruencia dando respuesta a la cuestión omitida o bien requeriría al TEAR el dictado de nueva resolución a tal efecto.

Por lo que hace al motivo de nulidad de pleno derecho referido, hay que señalar que, contrariamente, a lo que parece entender la Administración demandada, la anulación de la liquidación que determinó el TEAR no

enerva el interés legítimo de la demandante para interponer el recurso contencioso-administrativo, pues tanto el distinto efecto (añadido al común de la invalidez) que se puede atribuir a los vicios de nulidad de pleno derecho respecto de los de simple anulabilidad, como la consecuencia deriva del mismo y consistente en que la liquidación la debería realizar otra Agencia tributaria, constituyen una utilidad jurídica para la demandante suficiente para concluir que ostenta legitimación activa.

Y, por lo que hace, a la cuestión de la regla aplicable para fijar la base imponible, la utilidad jurídica que obtendría la demandante en caso de sentencia estimatoria de ese motivo, sería la consistente en que se declararía la conformidad a derecho de su autoliquidación, evitando una nueva liquidación por parte de la Agencia tributaria en sustitución de la anulada por el TEAR.

Lo que precede se refuerza por las dos siguientes consideraciones:

-Si se atiende a lo que dispone el art.33.1 de la LJCA , puede sostenerse que el principio de congruencia no se agota en la consideración del "petitum", sino que alcanza a los motivos en que aquél se fundamenta. Y siendo así, no puede negarse el interés legítimo cuando, como es el caso, aun habiendo el TEAR anulado la liquidación, ha rechazado los motivos de la reclamación administrativa de la parte interesada, motivos que ésta reproduce en el proceso contencioso- administrativo. (Otra cosa es que la Sala estime o no esos motivos, lo cual no guarda relación con la legitimación activa que es un juicio "ex ante" de utilidad jurídica potencial).

-Hay que tener en cuenta la reiterada doctrina del TC, según la cual, el derecho a la tutela judicial efectiva, en su dimensión de acceso a la jurisdicción, prohíbe realizar interpretaciones de las causa de inadmisibilidad que lleven a poner un obstáculo desproporcionado a la realización del contenido normal o tendencial de dicho derecho: la obtención de una resolución de la cuestión de fondo que define el conflicto jurídico planteado.

Segundo.

Además de la falta de legitimación activa, la parte demandada aduce, respecto de la pretensión subsidiaria, que no existe actuación administrativa impugnada, al haber anulado el TEAR la liquidación tributaria.

Tenemos que rechazar este alegato, porque si no se estima la pretensión principal, quedaría, con toda claridad, una actividad administrativa recurrible, cual es la desestimación por el TEAR de la tesis de la demandante de la aplicación del art. 13.1.a) para la determinación de la base imponible. Véase que la parte actora no solo impugna la liquidación sino también la resolución del TEAR.

Tercero.

En el presente recurso contencioso-administrativo, la demandante insiste en los motivos de impugnación de la liquidación que arguyó en la reclamación económico-administrativa, pero introduce uno nuevo directamente dirigido a la resolución del TEAR: La incongruencia omisiva; y a este motivo debemos dar respuesta en primer lugar:

Según lo hemos entendido y exponemos en síntesis, este es el planteamiento de la demandante: El TEAR señala que, para la determinación de la base imponible, no es aplicable el art. 13.3 del RDLeg 1/1993 sino el 13.4, pero no determina cual de los tres apartados de este último es el que debe aplicarse, abriendo así paso a la discrecionalidad de la Agencia Tributaria, dejando a la actora en indefensión y avocándola a nuevos procedimientos. Según la demandante, el TEAR debió ofrecer seguridad jurídica respecto a la regla a aplicar para determinar la base imponible.

La parte actora entiende que dicha incongruencia omisiva integra los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos los apartados a) y e) del art 62 Ley 30/92 (art. 27.1 a y b de la LGT)

Debemos rechazar el planteamiento de la demandante.

La incongruencia omisiva no es falta absoluta de procedimiento, por lo que no integra el supuesto del apartado b) del art. 62 de la Ley 30/92 . En realidad no es un vicio que afecte al procedimiento sino a al acto resolutorio en sí mismo, en el aspecto de la relación de la resolución con las pretensiones y cuestiones suscitadas. Y, tampoco, es, estrictamente, un defecto de motivación del acto, pues no afecta a la expresión de sus fundamentos, sino a su contenido

Igualmente, hay que rechazar la concurrencia del supuesto del apartado a) por infracción del art. 24.1 de la CE .

La incongruencia omisiva, ciertamente, resulta un vicio contrario al derecho a la tutela judicial efectiva, en la medida en que deja sin respuesta una pretensión y, por ende, no da una respuesta fundada en derecho. Pero tal vicio jurídico-constitucional no es predicable de la respuesta que el TEAR de a una reclamación económico-administrativa, aunque sea incongruente por omisión, ya que el TEAR no es un tribunal de justicia, sino un órgano administrativo y, por ende, no puede dar o denegar tutela judicial.

No obstante, la eventual incongruencia omisiva del TEAR podría ser una causa de anulabilidad, en la medida que, produjera indefensión real y material.

La Sala entiende que no ha habido incongruencia omisiva causante de indefensión, por lo siguiente:

Aunque el planteamiento de la incongruencia omisiva que hace la parte actora no va por ese camino, no está de más señalar que el TEAR respondió a la pretensión de anulación de la liquidación estimándola y también respondió a la pretensión de que se considera ajustada a Derecho la autoliquidación, desestimándola implícitamente, al rechazar la aplicación de la regla de determinación de la base imponible aplicada por la actora en su autodeclaración.

Por otro lado, el que el TEAR fundara la anulación de la liquidación en que la Administración tributaria aplicó el art. 13 cuando el aplicable era el art.14, en ningún caso puede considerarse incongruencia omisiva (ni tampoco por "extra petitum", pues es una valoración jurídica de los hechos que constituyen el conflicto jurídico).

Y mucho menos integra tal vicio jurídico el que el TEAR no indique cual de los apartados del art. 14 es el aplicable en concreto, pues dicho órgano ha respondido a la cuestión planteada en la reclamación económico-administrativa, que es su función, no la de responder a consultas o hacer informes que abarquen todos los aspectos posibles de una determinado problema jurídico. Y, por ello, aunque el TEAR podría haber concretado el apartado del art. 14, el que no lo haya hecho no constituye incongruencia omisiva.

Cuarto.

El siguiente motivo a analizar, en un orden lógico, es el de incompetencia de la Agencia Tributaria Cantabra para realizar la liquidación de que se trata.

La parte actora alega que la Agencia Tributaria Cantabra ha realizado una comprobación de valores para la que no es competente, según el art. 55.1.a) de la Ley 22/2009 .

Dispone dicho precepto:

"1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas :

a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.

En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria ." (El subrayado es nuestro).

En interpretación de este precepto, la Sala entiende:

No es hecho discutido que las concesiones de referencia alcanzan a todo el territorio del Estado. Y esto significa, en el marco de la citada ley (art. 33.1) que cada Comunidad Autónoma podrá participar del impuesto de referencia solo en la parte del rendimiento que se produzca en su territorio; lo que, a su vez, implica que las facultades de gestión delegadas (Art. 55) únicamente podrán proyectarse sobre esa limitada parte.

Tal situación conduce a que pueda haber varias liquidaciones del impuesto (art. 55.1.b de la Ley 22/2009) en varias comunidades autónomas (en todas en las que el concesionario ejerza el derecho objeto de la

concesión (uso privativo del dominio público radioeléctrico). Variedad que es preciso, en aras de la seguridad jurídica y del principio de igualdad, reducir a la unidad en los aspectos claves de la carga tributaria que, por su naturaleza, no pueden presentarse de distinta forma en unas comunidades autónomas que en otras.

Uno de esos aspectos es el punto de referencia para fijar la base imponible.

Procede citar los siguientes preceptos del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Art. 10.1:

" La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca." (El subrayado es nuestro).

-Art. 13:

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

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

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.(...)

4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas (...) -El subrayado es nuestro-

Hasta aquí la cita normativa.

De los preceptos citados se infiere que el valor a tener en cuenta para determinar la base imponible, en casos como el presente, debe ser, si lo hubiera, el canon o contraprestación a cargo del concesionario.

Frente a lo defendido por la parte actora es su cantidad total en concepto de autoliquidación, esto es, la existencia de una cantidad total en concepto de contraprestación (letra a) del art. 13.3), la Agencia Tributaria Cántabra consideró que el valor real de la concesión lo constituía una tasa a abonar periódicamente.

Ante esta situación, entiende la Sala que, en consideración al fin de evitar decisiones sustancialmente distintas, y aun opuestas o contradictorias, de las diferentes agencias tributarias autonómicas, en lo tocante a los elementos esenciales del tributo, que, en casos como el presente, no pueden variar, dada su naturaleza, por la participación de cada Comunidad Autónoma en el rendimiento del tributo; en atención a tal fin, decíamos, es preciso interpretar el art. 55.1.a) de la Ley 22/2009, en el sentido de que la liquidación de la Agencia Tributaria Cántabra implicaba una corrección del valor de la concesión (y, por ende, de la determinación de la base imponible) establecido en la autoliquidación del contribuyente, y, por ende, constituía una comprobación de valores en el sentido material que se desprende del art. 57.1 de la LGT ("El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria mediante los siguientes medios..."), atendiendo a la naturaleza del impuesto, que contempla como valor que expresa la manifestación de riqueza gravable la prestación que, como precio, o concepto asimilado, de la concesión, debe abonar el concesionario.

No estamos ante una liquidación en la que la Administración se limita a aplicar un precepto diferente al considerado por el contribuyente; no es una cuestión meramente jurídica. Lo que hace la Administración es tener en cuenta un valor de la concesión diferente del considerado por el contribuyente, lo que implica una revisión y corrección de valores que determina una modificación sustancial de la base imponible.

La conclusión a que conduce el razonamiento precedente es que la Agencia Tributaria Cántabra no era competente para realizar la liquidación que nos ocupa, porque implicaba una comprobación de valores; lo cual determina la nulidad de pleno de derecho de dicha liquidación en virtud de lo dispuesto en el art. 62.1.b) de la Ley 30/92 y 217.1.b) de la LGT .

Aquí hemos de terminar nuestra sentencia, pues, como hemos dicho, la Sala entiende que la pretensión principal es la declaración de nulidad sin más y que la subsidiaria es de anulación y confirmación de la adecuación a Derecho de la autoliquidación presentada por la demandante, de tal manera que estimada la primera, no procede entrar a analizar la conformidad a derecho de la autoliquidación.

Pero, aunque se pudiera entender que la subsidiariedad, la parte actora la proyecta sólo sobre el vicio de invalidez, esto es, sobre la nulidad de pleno derecho o la anulabilidad, de modo tal que la pretensión de confirmación de la autoliquidación se mantendría como principal en ambos casos; tampoco podría estimarse la misma.

En efecto, al acoger el motivo de nulidad de pleno derecho consistente en la incompetencia de la Agencia cántabra para la corrección de valor que ha efectuado, lo que resulta es que la Administración competente no se ha pronunciado sobre la autodeclaración y, en concreto, sobre la cuestión discutida: el valor de la concesión y, por ende, la regla aplicable para fijar la base imponible. Y sin ese pronunciamiento, no puede el tribunal, "per saltum", determinar cuál sea ese valor y esa regla sin haberse pronunciado la Administración competente.

Quinto.

Procede la imposición de las costas a la parte demandada, en virtud de la regla prevista en el art. 139.1 de la LJCA .

FALLAMOS

Estimamos el presente recurso contencioso-administrativo y declaramos nula de pleno derecho la liquidación tributaria de referencia. Imponemos las costas a la parte demandada.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.