

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074480

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)

Sentencia 2054/2018, de 20 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1174/2015

SUMARIO:

CC.AA. Andalucía. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participación en entidades. Cuádruple reenvío normativo. La Administración autonómica sostiene que no ha habido ninguna aplicación analógica de norma tributaria, ya que considera que hay una remisión «encadenada» de la Ley 12/2006 a la Ley del IRPF, en relación con el beneficio fiscal consistente en una reducción del 99% del impuesto sobre sucesiones en caso de adquisición mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales. Nos encontramos con lo que podríamos denominar un supuesto de «cuádruple reenvío normativo», esto es, hay una cuádruple remisión de una norma a otra para poder finalmente hallar cuál es la norma aplicable, mecanismo que merma de manera considerable e indeseable las garantías del contribuyente y las siempre necesarias seguridad jurídica, claridad y transparencia de las normas. Estamos ante un «cuádruple reenvío normativo» porque la Ley 12/2006 remite (reenvía) a la Ley 29/1987 (primer reenvío), Ley que a su vez remite a la Ley 19/1991 (segundo reenvío) y finalmente esta Ley remite a su reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1740/1999 (tercer reenvío), que es quien por último reenvía (cuarto y último reenvío) a la Ley del IRPF. El reenvío normativo, incluso si es cuádruple como en este caso, podría ser admitido en Derecho, aunque no sea la mejor técnica legislativa, pero lo que no es conforme a Derecho es que un reglamento se encargue de hacer remisiones que le están prohibidas, pues hay una reserva de ley para los elementos esenciales de los tributos que no se ha respetado en este caso. En estas circunstancias, la aplicación de la normativa sobre IRPF al impuesto sobre sucesiones, puesto que no hay remisión a ella por norma con rango legal, que es la única posible, deviene en aplicación analógica de una norma, lo que resulta contrario al art.14 de la LGT.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 29.

Ley 29/1998 (LJCA); art. 33.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 4, 14, 57 y 136.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Ley 12/2006 de Andalucía (Fiscalidad Complementaria del Presupuesto), art. 4.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

PONENTE:*Don Luis Ángel Gollonet Teruel.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

SEDE GRANADA

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚMERO 1174 / 2015

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente

Don José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

Don Federico Lázaro Guil

Don Luis Ángel Gollonet Teruel (Ponente)

En Granada a veinte de noviembre de dos mil dieciocho.

Vistos los autos del recurso nº 1174 de 2015 presentado ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de la ciudad de Granada, contra la Resolución de 25 de septiembre de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada.

Interviene como recurrente la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía representada y defendida por la Sra. Letrada de la Junta de Andalucía y como parte recurrida la Administración del Estado, Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, representada y defendida por la Abogacía del Estado. Interviene como parte codemandada D^a Guillerma representada por la Procuradora D^a María Isabel Olivares López y defendida por la Letrada D^a María Pilar Orti García-Valdecasas.

La cuantía del recurso es 85.087,52 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Único.

Por la parte recurrente se interpuso recurso, mediante escrito presentado el día 9 de diciembre de 2015 contra la actuación administrativa antes indicada.

El recurso fue admitido a trámite, y se dio traslado a la Administración demandada, que remitió el correspondiente expediente administrativo; el día 1 de julio de 2016 se presentó la demanda, y el día 30 de septiembre de 2016 la contestación a la demanda. El día 14 de noviembre de 2016 se presentó la contestación por la codemandada.

Tras la tramitación pertinente, se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo contra la Resolución de 25 de septiembre de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala de Granada.

Esta actuación administrativa impugnada estima la reclamación económico administrativa nº NUM000 , interpuesta por D^a Guillerma , contra la liquidación número NUM001 por importe de 85.087,52 euros girada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, acuerdo que se dicta como consecuencia de las actuaciones de comprobación limitada que tuvieron lugar tras la autoliquidación por el Impuesto presentada por D^a Guillerma tras el fallecimiento de D^a Nieves el día 16 de octubre de 2008.

Segundo.

Dª Guillerma en su autoliquidación presentada en el modelo 660 el día 15 de abril de 2009 declaró como valor del caudal relicto la cantidad de 1.608.663,06 euros, como base imponible 803.106,32 euros, y entre las reducciones aplicadas figuraba la de 642.742,01 euros por adquisición de empresa individual.

La Administración autonómica inició el día 20 de diciembre de 2012 un procedimiento de comprobación limitada, en el que se asignó como valor neto de la adquisición individual la cantidad de 2.591.545,16 euros, y como importe de la reducción por adquisición de empresa individual la cantidad de 2.027.172,05 euros al no considerar como integrante del activo de la empresa las cantidades que figuraban como saldos de cuentas afectas a la actividad empresarial. Como resultado de ese procedimiento de comprobación limitada se giró la liquidación número NUM001 por importe de 85.087,52 euros.

Razona la resolución impugnada del TEARA que es correcto el método de determinación de la base imponible previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT, consistente en la aplicación de un coeficiente al valor catastral, pero que, sin embargo, no es procedente la aplicación analógica de una norma del IRPF a las sucesiones, pues está prohibida la aplicación analógica en la que se reducen de la valoración de la empresa individual los depósitos en entidades financieras, lo que justifica la anulación de la liquidación girada.

Igualmente se indica que la determinación de si los saldos de tesorería están o no afectos a la actividad económica es una cuestión que excede del objeto de comprobación limitada y que requería la utilización del procedimiento de inspección, motivo por el cual también acuerda la anulación de la liquidación girada de acuerdo con el artículo 136 de la LGT.

Tercero.

La Administración autonómica recurrente, en síntesis, sostiene que no ha habido ninguna aplicación analógica de norma tributaria que contraría el mandato de la Ley General Tributaria (LGT), ya que considera que hay una remisión "encadenada" de la Ley 12/2006 a la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en relación con el beneficio fiscal consistente en una reducción del 99% del impuesto sobre sucesiones en caso de adquisición mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales.

Esa "remisión encadenada" se explica, según la parte recurrente, porque la Ley 12/2006 se remite a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones; esta última ley, por su parte, se remite a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, y, finalmente, el Real Decreto 1740/1999, que desarrolla reglamentariamente la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, hace una remisión expresa a la Ley del IRPF.

Finalmente, en apoyo de su pretensión se cita una consulta de la Dirección General de Tributos de fecha 12 de marzo de 2004.

Cuarto.

Se opone al recurso la Administración estatal, a través de la Abogacía del Estado, que considera conforme a Derecho la actuación administrativa impugnada.

Expone la Administración demandada que la remisión efectuada por la Junta de Andalucía al IRPF para la reducción de los depósitos de la valoración de la empresa es una aplicación analógica contraria a Derecho. Y añade que la resolución impugnada también rechaza la reducción de los depósitos por el hecho de que no bastaba con el procedimiento de comprobación limitada, sino que la Administración debió proceder a efectuar una labor de comprobación e investigación que no son labores del procedimiento de comprobación limitada sino del procedimiento de inspección.

Igualmente la parte codemandada solicita la desestimación del recurso, y argumenta a tal efecto que el artículo 29 de la Ley del IRPF, que supone la reducción de la valoración de la empresa individual de los depósitos en entidades financieras es una aplicación analógica de una norma que está prohibida por el artículo 4 de la LGT.

También se expone que, en cualquier caso, el procedimiento adecuado para dirimir esa cuestión era el de inspección y no el de comprobación limitada pues se ha excedido su objeto y su ámbito propios.

Quinto.

Con carácter previo a entrar en el fondo del asunto, y resolver la cuestión planteada relativa a si hay -o no- aplicación analógica de una norma que sea contraria a Derecho, es necesario hacer algunas precisiones.

En concreto, es necesario precisar que la Resolución del TEARA impugnada, de fecha 25 de septiembre de 2015, dictada en la reclamación seguida con el número NUM000, en ningún caso va a poder ser anulada en este proceso, puesto que el TEARA anula la liquidación número NUM001 por importe de 85.087,52 euros en base a dos motivos, como se expuso en el fundamento de derecho segundo: 1) se realiza una aplicación analógica de la Ley del IRPF que contraría el artículo 4 de la LGT y 2) la determinación de si se deben o no incluir los saldos de tesorería en la valoración de la empresa es una labor excluida del procedimiento de comprobación limitada y que requería la utilización de un procedimiento de inspección.

Sin embargo, la Administración autonómica recurrente únicamente formula alegaciones sobre el primero de los motivos que llevaron al TEARA a anular la liquidación citada, pero no sobre el segundo motivo, del que no dice nada en su demanda, como señalan la Abogacía del Estado y la parte codemandada.

Así las cosas, como este Tribunal está vinculado por el artículo 33 de la LJCA que obliga a juzgar "dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición", al no haberse planteado por la parte recurrente la validez del método de comprobación limitada frente al de inspección, ese pronunciamiento del TEARA, en base al cual (también) se anuló la liquidación, queda inalterado y no puede ser objeto de este proceso, lo que supone, en conclusión, que la anulación de la liquidación número NUM001 por importe de 85.087,52 euros va a mantenerse en todo caso con independencia de lo que se resuelva en los siguientes fundamentos sobre el único motivo del recurso, relativo, como se ha señalado, a si hubo o no una aplicación analógica de normas contraria a Derecho.

Sexto.

La cuestión jurídica que se plantea en este proceso, con el limitado alcance práctico antes señalado, se resume en si es posible la aplicación de la reducción del 99% por la adquisición mortis causa de una empresa individual, incluyendo en esa reducción el saldo de los depósitos en entidades financieras (tesis de las partes demandadas) o si, por el contrario, hay que excluir de la reducción el importe de los depósitos en entidades financieras (tesis de la Administración autonómica recurrente).

El núcleo gordiano de la controversia radica en que el artículo 4 de la Ley 12/2006, que regula la citada reducción del 99%, remite al artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por su parte, el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 establece una remisión al artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Y, finalmente, el Real Decreto 1704/1999, de desarrollo reglamentario de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que concreta y pormenoriza los requisitos exigidos para aplicar la citada reducción, remite a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo que sostiene la parte demandante es que hay una remisión expresa a la normativa sobre IRPF, que si bien es "encadenada e indirecta", es expresa en todo caso y no supone, en definitiva, una aplicación analógica de una norma tributaria que contraría el artículo 14 de la LGT.

Las partes demandadas, por su parte, sostienen que a falta de remisión expresa a la normativa sobre IRPF, no es admisible que una norma reglamentaria sea la que efectúe una remisión al IRPF cuando ninguna norma con rango legal lo ha autorizado, y que por tanto se está produciendo una aplicación analógica prohibida por el artículo 14 de la LGT.

Séptimo.

Planteada en estos términos la controversia, en este caso concreto nos encontramos con lo que podríamos denominar un supuesto de "cuádruple reenvío normativo", esto es, hay una cuádruple remisión de una norma a otra para poder finalmente hallar cuál es la norma aplicable, mecanismo de regulación normativa que aunque últimamente no es infrecuente merma de manera considerable e indeseable las garantías del contribuyente y las siempre necesarias seguridad jurídica, claridad y transparencia de las normas.

Estamos ante un "cuádruple reenvío normativo" porque la Ley 12/2006 remite (reenvía) a la Ley 29/1987 (primer reenvío), Ley que a su vez remite a la Ley 19/1991 (segundo reenvío) y finalmente esta Ley remite a su reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1740/1999 (tercer reenvío), que es quien por último reenvía (cuarto y último reenvío) a la Ley del IRPF.

O dicho de otra manera, el contribuyente, según la tesis de la Junta de Andalucía, para saber que se aplica la normativa sobre IRPF, debe acudir previamente a la Ley autonómica 12/2006, que le remite a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que a su vez le remite a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que a su vez le remite al Reglamento de desarrollo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio donde finalmente podrá encontrar una nueva remisión a la Ley del IRPF que será, a la postre, la que, en fin, le resulte de aplicación.

Esta técnica legislativa, en sí misma, ya es merecedora de una crítica evidente, por la falta de claridad y el detrimento de seguridad jurídica que conlleva, pues esta deliberada complejidad no favorece ni satisface los fines y principios constitucionales tributarios, sino todo lo contrario, pero más allá de esta crítica, la técnica en sí misma no es contraria a Derecho per se .

Cuestión distinta es que como oportunamente señala la Abogacía del Estado, la remisión última a la aplicación de la normativa sobre IRPF la realiza una disposición reglamentaria (el Real Decreto 1740/1999), y esto es algo que sí que es contrario a Derecho, pues la Ley tiene, dentro de sus fines legítimos, la posibilidad de remitir su desarrollo a un reglamento, pero no es conforme a Derecho que un reglamento de desarrollo de una ley remita, a su vez, a otra ley.

Hay que tener en cuenta lo que establecen los artículos 8 y 14 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 .

Así, el artículo 8 de la LGT dispone que "se regularán en todo caso por ley (...) d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales." Y lo que sucede en este caso es que cuando el reglamento remite a una norma legal, para concretar un beneficio fiscal, está excediendo su ámbito propio y la reserva de ley necesaria para ello.

El artículo 14 de la LGT dispone que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Y como señala el TEARA, al no haber una remisión expresa o directa por norma legal o con rango de ley a la Ley del IRPF, como exige el artículo 8 de la LGT , no es posible aplicar la normativa del IRPF en el ámbito de sucesiones, puesto que eso supondría, en este caso concreto y vistas las circunstancias del mismo, una aplicación analógica que está vetada por el artículo 14 de la LGT .

Los elementos esenciales de un tributo deben venir determinados por norma con rango legal, y un reglamento no tiene la fuerza normativa suficiente para remitir a otra norma para configurar o regular uno de los elementos esenciales del tributo.

O dicho con otras palabras, el reenvío normativo, incluso si es cuádruple como en este caso, podría ser admitido en Derecho, aunque no sea la mejor técnica legislativa, pero lo que no es conforme a Derecho es que un reglamento se encargue de hacer remisiones que le están prohibidas, pues hay una reserva de ley para los elementos esenciales de los tributos que no se ha respetado en este caso. En estas circunstancias, la aplicación de la normativa sobre IRPF al impuesto sobre sucesiones, puesto que no hay remisión a ella por norma con rango legal, que es la única posible, deviene en aplicación analógica de una norma, lo que resulta contrario al artículo 14 de la LGT , y obliga a desestimar el recurso interpuesto, al ser la actuación administrativa impugnada conforme a Derecho.

OCATVO.- No procede la imposición de costas de esta instancia a la parte recurrente, de acuerdo con el artículo 139 de la LJCA , ya que el caso podía presentar dudas de derecho, como acredita el hecho de que no había habido pronunciamientos jurisdiccionales sobre esta materia, la complejidad de esta materia y la razonabilidad de las alegaciones de las partes.

En atención a lo expuesto,

FALLAMOS

Se desestima en parte el recurso interpuesto por la Administración autonómica, Junta de Andalucía , contra la Resolución de 25 de septiembre de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Sin imposición de las costas de esta instancia.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase, y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1749000024117415, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

En caso de pago por transferencia se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, 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.