

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075965

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 760/2019, de 10 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 469/2016

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. A la vista del expediente administrativo, procede concluir que dicha liquidación no se practicó sólo con los datos declarados por los interesados, sino que hubo una verdadera actividad comprobatoria por la Administración tributaria. Muestra de ello es que la documentación se requirió dentro de un procedimiento de comprobación de valores de referencia y tras la actuación, la oficina liquidadora no se limitó a plasmar los bienes y deducciones declarados por los herederos sino que la liquidación definitiva incluyó el ajuar doméstico (partida que no habían incluido los causahabientes en su declaración de bienes). Por ello, tanto el requerimiento de documentación como la liquidación provisional y la liquidación definitiva de fecha 18/6/2003, son actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. Es decir, el plazo de prescripción se vio interrumpido por estas actuaciones de la Administración tributaria.

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Efecto preclusivo de la comprobación. Se produce un cambio de criterio por parte de la Administración que implica la negación del beneficio inicialmente reconocido sin aportar el elemento diferencial respecto de lo apreciado por la oficina liquidadora al emitir la primera liquidación tras el procedimiento de comprobación abreviado. Tal proceder resulta inadmisibles y es contrario a derecho como ha puesto recientemente de relieve la STS, de 10 de abril de 2019, recurso n.º 1215/2018 (NFJ073173). Por ello, procede reconocer que la parte recurrente tenía derecho a la aplicación de la bonificación fiscal del 95% de la base imponible por empresa familiar sobre las sociedades mencionadas al inicio del presente fundamento de derecho.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 a 68 y 123.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 10.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

Código Civil, art. 1.108.

RD 939/1986 (RGIT), art. 10.

PONENTE:*Doña Virginia María de Francisco Ramos.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

Recurso ordinario (Ley 1998) nº 469/2016

Partes: Encarnacion

C/ TEAC Y DEPARTAMENT D'ECONOMIA I CONEIXEMENT

SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don Jordi Palomer Bou
Doña Virginia de Francisco Ramos
Doña Rocio Colorado Soriano

En la ciudad de Barcelona, a diez de octubre de dos mil diecinueve.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA (SECCION SEGUNDA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguientes sentencia en el recurso contencioso-administrativo nº 469/2016, interpuesto por Encarnacion, representada por el Procurador de los Tribunales IGNACIO DE ANZIZU PIGEM y asistida de Letrado, contra el TEAC, representado y defendido por el ABOGADO DEL ESTADO, y contra el DEPARTAMENT D'ECONOMIA I CONEIXEMENT, representado y defendido por el LETRADO DE LA GENERALITAT.

Ha sido Ponente la Ilmoa. Sra. Magistrada D.^a VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso- administrativo contra 15-9-2016 que desestima el recurso de alzada contra resolución del TEAR de 13-12-2012 por la que se acuerda desestimar la reclamaición NUM000 interpuesta contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girado por la Agencia Tributaria de Catalunya NUM001.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación; en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derechos que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Se abrió la prueba mediante Auto y, verificada la misma según obra en autos, se continuó el proceso por el trámite de conclusiones sucintas que evacuaron las partes y, finamente se señaló día y hora para votación y fallo que tuvo lugar el 25-9-2019.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Por la representación procesal de D^a Encarnacion se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución dictada por el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC) de fecha 15/9/2016 que desestima el recurso de alzada contra la resolución dictada por el TEARC de fecha 13/12/2013 que confirma la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por importe de 513.580,46 euros.

Segundo.

Como es de ver en las actuaciones, en fecha 12/9/2000 fallece D^o Gumersindo sin haber otorgado testamento y resultando herederos abintestato sus 4 hijos y usufructuaria su viuda, actual recurrente.

La recurrente y sus hijos formalizaron la instancia privada prevista en el art. 10.2 del RISD que fue presentada en fecha 12/3/2001 ante la oficina liquidadora de Vic con el contenido al que se refiere el art. 66 del RISD, a fin de declarar en plazo la realización del hecho imponible del ISD. Esto supuso la opción por el régimen de gestión del ISD denominado "régimen de presentación de documentos", regulado en el Capítulo II del Título II del RISD, solicitando en el mismo la reducción de la base imponible del 95% del valor de determinados valores mobiliarios integrantes del activo hereditario, en concreto, el valor de las acciones de PROMOCIONES INMOBILIARIAS FLAMINGO S.A., y las participaciones sociales de JOCALBER S.L. y CONSTRUCCIONES TROPIC PARK S.L..

A la vista de la instancia presentada, la oficina liquidadora de Vic les requiere para que presenten determinada documentación, con lo que se inicia un procedimiento de "comprobación abreviada" en los términos del art. 123.2 de la LGT de 1963, aplicable al caso de autos. Tras presentar documentación varia, en fecha 29/5/2003 se notifica la propuesta de liquidación amparada en el mencionado precepto de la LGT y entre junio y julio de 2003 se notifica la liquidación definitiva de fecha 18/6/2003, aceptando los valores consignados en la instancia privada, la reducción de la base imponible a que nos hemos referido sobre las sociedades mencionadas y la incorporación del concepto "aixovar".

En fecha 24/3/2006, los causahabientes otorgan escritura pública de manifestación y aceptación de herencia. La mencionada escritura se presenta en la oficina liquidadora, junto con la autoliquidación como no sujeta ya que el hecho imponible objeto de la misma ya había sido declarado en la instancia privada presentada el 12/03/2001 y no se adicionaba bien o derecho alguno que no hubiera sido ya inventariado en aquella instancia.

El 8/11/2006 se notifica a la recurrente el inicio de las actuaciones de investigación y comprobación tributaria en relación al ISD devengado con ocasión del fallecimiento del causante y tras el desarrollo de las mismas se firma acta de conformidad en fecha 16/5/2008, no considerando procedente la aplicación de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales en las entidades JOCALBER SL, CONSTRUCCIONES TROPIC PARK, SL, PROMOCIONES INMOBILIARIAS FLAMINGO, SA, BARNASINTEX, SL y EDUARDO VILÁ SL.

Dicha acta de conformidad con la liquidación subsiguiente, es objeto del recurso presentado primero ante el TEARC, después ante el TEAC y ahora, ante este Tribunal por los motivos siguientes:

- 1.- Existencia de un procedimiento de comprobación gestora con efectos preclusivos.
- 2.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- 3.- Con carácter subsidiario, denegación improcedente de la reducción de la base imponible en el 95% del valor de las acciones de FLAMINGO SA y de las participaciones de JOCALBER SL y TROPIC PARK SL.
- 4.- También subsidiariamente, improcedencia de la liquidación de intereses de demora con infracción del art. 1.108 del CC.
- 5.- Igualmente con carácter subsidiario, improcedencia de la liquidación de intereses de demora por estar parcialmente prescritos.

Tercero.

Alega la recurrente, como primer motivo de impugnación, la existencia de un procedimiento de "comprobación gestora" por parte de la oficina liquidadora de Vic con efectos preclusivos, esto es, con efectos impeditivos para una posterior revisión inspectora.

Sin embargo, ello equivale a negar la posibilidad de inspección del tributo que, en nuestro caso, se desarrolla en el marco del RD 939/1986 de 25 de abril por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aplicable al caso. Dispone el art. 10 del mencionado RD que:

"1. Las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos tendrán por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública.

2. Con ocasión de estas actuaciones, la Inspección comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

Asimismo, investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración. Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos."

Lo anterior, según reiterada jurisprudencia (STS de fecha 4/12/2001, 15/10/2012, 24/11/2012 o 19/12/2013), puede tener lugar hasta el momento en que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, lo que como veremos en el fundamento de derecho siguiente, no había tenido lugar cuando en fecha 8/11/2006 se notifica a la interesada el inicio de las actuaciones inspectoras.

Por otra parte, las actuaciones inspectoras y su resultado (el acta de conformidad firmada en fecha 16/5/2008), demuestra que no fue una mera reiteración de la comprobación inicial pues basta comparar la liquidación de fecha 18/6/2003 y el resultado del acta de conformidad para apreciar diferencias tanto en la relación de los inmuebles como de las empresas.

Por tanto, el primer motivo de impugnación debe ser desestimado.

Cuarto.

Alega la recurrente, como segundo motivo de impugnación, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El art. 66 de la LGT establece que prescriban a los cuatro años los siguientes derechos:

- "a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

Con carácter general, el art. 67 de la LGT señala que el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: "(...) En el caso a) desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación...".

El apartado 1 del art. 68, referente a la interrupción de la prescripción, establece como motivos de interrupción en el caso del derecho a liquidar:

"a) Por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de

todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase..., c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

En atención a la anterior legislación, para determinar el plazo de prescripción hay que tener en cuenta las siguientes fechas: 1) El causante fallece en fecha 12/9/2000, 2) La recurrente y sus hijos formalizan instancia privada de conformidad con el art. 10.2 del RISD en fecha 12/3/2001, 3) En fecha 9/4/2003, la oficina liquidadora de Vic en el expediente de comprobación de valores de referencia, requiere a los causahabientes de una serie de documentación relativa a la relación privada de bienes del causante, 4) Tras la presentación de la documentación requerida, el 29/5/2003 se emite liquidación provisional del ISD, 5) En fecha 18/6/2003 se emite liquidación definitiva del ISD, 6) El 24/3/2006, otorgan escritura pública de manifestación y aceptación de la herencia y, 7) El inicio de las actuaciones inspectores se notifica a la recurrente en fecha 8/11/2006.

La actora considera que la liquidación de fecha 18/6/2003 no tiene eficacia interruptiva, en tanto que el Abogado del Estado y el Letrado de la Generalitat de Catalunya consideran que dicha liquidación sí tuvo efectos interruptivos e insisten que esta primera liquidación practicada por el órgano de gestión se limitó a reflejar los valores indicados por los interesados en su declaración así como a aplicar en la base imponible las reducciones solicitadas sin haberse efectuado una verdadera labor comprobadora a pesar de haberse requerido documentación tendente a la comprobación de los diferentes elementos configuradores del hecho imponible dado que la oficina gestora no entró en su comprobación sino que optó por su remisión al Servicio de inspección.

Por tanto, el hecho controvertido es determinar si las actuaciones tendentes a realizar la liquidación de fecha 18/6/2003 así como dicha liquidación, interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

A la vista del expediente administrativo, procede concluir que dicha liquidación no se practicó sólo con los datos declarados por los interesados, sino que hubo una verdadera actividad comprobatoria por la Administración tributaria. Muestra de ello es que la documentación se requirió dentro de un procedimiento de comprobación de valores de referencia y tras la actuación, la oficina liquidadora no se limitó a plasmar los bienes y deducciones declarados por los herederos sino que la liquidación definitiva incluyó el ajuar doméstico (partida que no habían incluido los causahabientes en su declaración de bienes).

Por todo lo expuesto y en base a la normativa anteriormente señalada, tanto el requerimiento de documentación como la liquidación provisional y la liquidación definitiva de fecha 18/6/2003, son actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. Es decir, el plazo de prescripción se vio interrumpido por estas actuaciones de la Administración tributaria, no pudiendo estimarse la pretensión de la recurrente de que el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria esta prescrito.

Quinto.

Subsidiariamente, alega la recurrente la denegación improcedente de la reducción de la base imponible en el 95% del valor de las acciones de FLAMINGO SA y de las participaciones de JOCALBER SL y TROPIC PARK SL.

En primer lugar, no existe impedimento alguno para que este Tribunal examine el motivo de impugnación pues tal y como establece el art. 56.1 de la LJCA, en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

En segundo lugar, debemos advertir que como refiere la recurrente, la oficina liquidadora de Vic tras seguir el procedimiento de comprobación abreviada dicta liquidación en el que reconoce que concurren en la documentación aportada las bases suficientes para apreciar la aplicación de la bonificación del 95% en la base imponible del importe de las acciones y participaciones en las sociedades PROMOCIONES INMOBILIARIAS FLAMINGO SA, JOCALBER SL y CONSTRUCCIONES TROPIC PARK SL. Sin embargo, en el acta de conformidad y liquidación subsiguiente se hace constar en la diligencia nº 12 del expediente que "los obligados tributarios dan su conformidad con la no aplicación de la reducción solicitada".

Por tanto, se produce un cambio de criterio por parte de la Administración que implica la negación del beneficio inicialmente reconocido sin aportar el elemento diferencial respecto de lo apreciado por la oficina

liquidadora de Vic al emitir la primera liquidación tras el procedimiento de comprobación abreviado. Tal proceder resulta inadmisibile y es contrario a derecho como ha puesto recientemente de relieve la STS de fecha 10/4/2019 (REC nº 1215/2018) al afirmar que:

"como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos. Este criterio ya había sido seguido por las sentencias de 22 de septiembre de 2014 (RECCASACION nº 4336/2012 y 30 de octubre de 2014 (REC. CASACION nº 2568/2013".

Por ello, la ATC no podía modificar, al margen del procedimiento de revisión de oficio previsto al efecto, el criterio establecido anteriormente por la oficina liquidadora de Vic, por lo que el presente motivo de impugnación debe ser estimado, reconociendo que la parte recurrente tenía derecho a la aplicación de la bonificación fiscal del 95% de la base imponible por empresa familiar sobre las sociedades mencionadas al inicio del presente fundamento de derecho.

La consecuencia de ello no puede ser otra que la anulación de la liquidación impugnada derivada del acta de conformidad, sin necesidad de examinar los dos últimos motivos de impugnación (improcedencia de la liquidación de intereses de demora con infracción del art. 1.108 del CC y por estar parcialmente prescritos) al plantearse ambos con carácter subsidiario.

Sexto.

En cuanto a las costas, el art. 139.1 de la LJCA establece que en primera o única instancia el órgano jurisdiccional al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho, lo que no sucede en el caso que nos ocupa, y que en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

FALLAMOS

1º.- ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D^a Encarnacion contra la resolución dictada por el TEAC de fecha 15/9/2016 que desestima el recurso de alzada contra la resolución dictada por el TEARC de fecha 13/12/2013 que confirma la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por importe de 513.580,46 euros, actos administrativos que **ANULAMOS** por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

2º.- NO HA LUGAR imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3^a, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Conforme a lo dispuesto en el Reglamento (EU) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, a la que remite el art. 236 bis de la ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y en el real Decreto 1720/2007 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, hago saber a las partes que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina judicial, donde se conservarán con carácter confidencial y únicamente para el cumplimiento de la labor que tiene encomendada y bajo la salvaguarda y la responsabilidad de la misma y en donde serán tratados con la máxima diligencia.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se unirá certificación al presente procedimiento, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por Doña Virginia De Francisco Ramos, Magistrada Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.