

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078826

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia de 11 de enero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1044/2018

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Devolución de ingresos indebidos a causa de la declaración tributaria especial. Como su propio nombre indica, se trata de una Declaración Tributaria Especial (DTE), que participa de determinadas características tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones, pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad (de los Impuestos sobre la Renta, No Residentes o Sociedades), sino otros distintos que el legislador ha dispuesto, en particular aflorar bienes que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, y tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de la regularización de las mismas. En esta línea de no correspondencia con una obligación tributaria devengada con anterioridad, hay que destacar el carácter voluntario de la DTE. La DTE participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias, pero el legislador la dotó de unos efectos jurídicos propios y distintos del resto de declaraciones y liquidaciones, que por una parte podían limitar el ejercicio de algún derecho por parte de los obligados tributarios, pero por otra les resultaban claramente beneficiosos. Su presentación no tenía por finalidad la práctica de una liquidación tributaria, ni podía entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad. Su plazo de presentación era único, y finalizaba el 30 de noviembre de 2012, sin que después de esa fecha pudiera efectuarse ninguna declaración, ni inicial ni complementaria. El Modelo 750 de declaración e ingreso de la Declaración Tributaria Especial contiene una casilla referente a la presentación de declaraciones complementarias. Por ello, el contribuyente que presentó una DTE pudo asimismo presentar una declaración complementaria de la misma antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos. Pero nada se dice en la norma sobre declaraciones en las que se excluyeran bienes o derechos anteriormente declarados. La STC 73/2017 (NCJ062508), que declaró inconstitucional y nula la disp. adic. primera del RDL12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público) por vulnerar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, y alterar sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, no produce ningún efecto en este caso. No resulta disconforme a derecho la resolución impugnada que desestima la solicitud de rectificación de la declaración tributaria especial (modelo 750) pues atendiendo a las mencionadas características especiales de la Declaración Tributaria Especial, no corresponde proceder a tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario y en consecuencia tampoco cabe declarar la existencia de ingreso indebido alguno.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 27, 32, 108, 119, 120, 126, 128 y ss. 221, 236 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 a 130.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 134.

Orden HAP/1182/2012.

RD-Ley 12/2012 (Introduce diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp. adic. 1.^a.**PONENTE:**

Don Juan Antonio Toscano Ortega.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA
Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1044/2018

Partes: Juan C/ TEAR

S E N T E N C I A Nº 2056

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a 11 de enero de 2020

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1044/2018, interpuesto por Juan, representado por la Procuradora D^a. LORENA MORENO RUEDA, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

Primero.

Por la representación procesal de Juan se interpone recurso contencioso-administrativo contra la actuación administrativa que se cita en el fundamento de derecho primero mediante escrito registrado en este Tribunal en fecha 19 de diciembre de 2018.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes actora y demandada, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites conferidos de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, en virtud de los hechos y los fundamentos de derecho que en ellos constan, solicitan respectivamente la anulación de la actuación administrativa objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites procesales que aparecen en autos, se señala día para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha fijada.

Tercero.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero. *Sobre el objeto del recurso. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña desestimatoria de la reclamación y confirmatoria del acuerdo del Inspector Regional por el que se comunica la no procedencia de la tramitación de la solicitud de rectificación de la declaración tributaria especial (modelo 750).*

Es objeto del presente recurso la resolución de 13 de septiembre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra el acuerdo de 22 de octubre de 2014 de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de comunicación de no procedencia de la tramitación de solicitud de rectificación de la declaración tributaria especial (modelo 750) (más concretamente, se acaba comunicando que "atendiendo a las mencionadas características especiales de la Declaración Tributaria Especial, no corresponde proceder a tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario y en consecuencia declarar la existencia de ingreso indebido alguno"). Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa de 13 de septiembre de 2018:

"PRIMERO.- El interesado presentó el 29.11.2012 la autoliquidación de DTE (modelo 750), en la que se consignó un valor de bienes en Suiza de 376.990,36 euros (depósito bancario con saldo a 31.12.2010 de 193.949,80 euros y participación en SICAV adquirida el 1.10.2010 por 183.040,56 euros) y de la que resultó una cantidad a ingresar de 37.699,04 euros.

SEGUNDO.- En fecha 17.10.2013 el obligado presentó escrito solicitando la rectificación de dicha autoliquidación dado que en la misma se había consignado erróneamente el importe procedente de una herencia recibida en el año 2003 y correspondiente a un ejercicio prescrito y en consecuencia se había pagado en exceso el importe de 36.655,79 euros, aportando en defensa de su derecho la documentación que se acompañaba.

TERCERO.- En fecha 22.10.2014 se dictó acuerdo inadmitiendo la solicitud efectuada, motivando lo siguiente:

" La Declaración Tributaria Especial se recoge en la Disposición adicional primera del Real decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo . Según la misma: (...)

El análisis de la normativa transcrita reguladora de la Declaración Tributaria Especial, supone la configuración de la misma con una serie de características especiales, las cuales serían, en lo aquí relevante, las siguientes:

- Es una declaración tributaria, aunque distinta de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la LGT .

- No tiene carácter obligatorio, sino voluntario ("Los contribuyentes (...) podrán presentar...").

- No tiene por objeto la liquidación o autoliquidación de deudas tributarias, sino la identificación de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, IRNR o IS, surgiendo de la misma no una "deuda tributaria" imputable a una obligación tributaria concreta, entendida ésta en los términos de la LGT como sumatorio de concepto tributario (impuesto definido) y periodo impositivo, sino un importe a ingresar que se califica como "cuantía resultante".

- No es posible una comprobación directa de la declaración. En concreto, no cabe la aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en relación con la Declaración Tributaria Especial, pues, por un lado, conforme al artículo 32.1 LGT el ingreso realizado a través de la misma no puede ser catalogado como algo "indebido", en la medida en que nunca fue algo "debido", sino que siempre fue algo voluntario, y, por otro, el artículo 221.1 LGT diseña la devolución de ingresos indebidos como un procedimiento a utilizar en relación a las deudas y sanciones tributarias exclusivamente.

- No cabe la tramitación de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, al no ser la Declaración Tributaria Especial una autoliquidación.

Por todo lo expuesto, y atendiendo a las mencionadas características especiales de la Declaración Tributaria Especial, no corresponde proceder a tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario y en consecuencia declarar la existencia de ingreso indebido alguno."

Dicho acto consta notificado en fecha 23 de octubre de 2014.

CUARTO.- En fecha 21.10.2014 el obligado había presentado la presente reclamación contra el efecto negativo del transcurso del plazo máximo de resolución del procedimiento de rectificación sin resolución expresa, reiterando los argumentos vertidos en su solicitud; en fecha 6.11.2014 presentó escrito repitiendo sus alegaciones contra el acuerdo expreso de inadmisión de la solicitud de rectificación. El 2.11.2015 este Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 236.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, acordó poner de manifiesto el expediente. Consta la presentación de alegaciones por el reclamante en fecha 17.12.2015, remitiéndose a las anteriormente presentadas y añadiendo el argumento de que a su juicio no se trató de un pago voluntario, y que, de serlo, nada impediría que voluntariamente ahora solicitase su devolución.

Ya en la fundamentación jurídica, la resolución económico-administrativa, concretamente en su fundamento de derecho tercero, reproduce la normativa legal y reglamentaria relativa a las solicitudes de rectificación d autoliquidaciones (artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 y artículos 126 a 128 del Real Decreto 1065/2007):

"TERCERO.- La normativa que regulaba a la fecha de la solicitud la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra en el artículo 120.3 LGT, al disponer, en sentido similar que el artículo 221.4 del mismo texto, para el caso de que la rectificación dé lugar al reconocimiento de ingresos indebidos, que: " Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente", remitiéndose, de esta forma a una norma reglamentaria en cuanto a la regulación del procedimiento para la rectificación.

El desarrollo reglamentario del artículo 120.3 en cuanto al procedimiento de rectificación se contiene, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2008, en los artículos 126 a 130 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El artículo 126 RGAT establece en cuanto al inicio del procedimiento:

" 1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

- a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.
- b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y ésta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario."

Respecto de la tramitación del procedimiento el artículo 127 RGAT dispone:

" 1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

- a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.(...)
- d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique."

Finalmente, respecto de la terminación del procedimiento el artículo 128 RGAT establece:

" 1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

2. Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

3. De conformidad con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de

un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

4. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada."

Expuesta dicha normativa legal y reglamentaria, la resolución económico-administrativa se pronuncia en su fundamento de derecho cuarto sobre tres cuestiones: si la comunicación es un acto recurrible en vía económico-administrativa, si resulta de aplicación el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a la declaración tributaria especial tras el 30 de noviembre de 2012 y si a la subsistencia del acto recurrido afecta la sentencia del Tribunal Constitucional número 73/2017. Sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que ante supuestos similares al de autos había dado respuesta positiva. Sin embargo, significa que se ve obligado a cambiar dicho criterio y con ello dar respuesta negativa a las últimas dos cuestiones a la luz del criterio vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central expuesto en sus dos resoluciones de 7 de junio de 2018. Bien, a tenor de la controversia de autos, en la que se discute exclusivamente sobre la segunda cuestión, esto es, acerca de la posibilidad de la tramitación de la solicitud de rectificación de la declaración tributaria especial (modelo 750), se reproduce seguidamente parte de aquel fundamento de derecho cuarto de la resolución aquí impugnada, que a su vez transcribe entre otros los fundamentos de derecho quinto al octavo de la resolución de 7 de junio de 2018 (R.G. 00/6500/2014) del Tribunal Económico-Administrativo Central para dar respuesta a dicha cuestión.

"CUARTO.- En ocasiones anteriores, ante supuestos similares, este Tribunal, a la triple pregunta de si nos hallamos ante un acto recurrible en vía económico administrativa, si es de aplicación el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a la DTE tras el 30.11.2012 y si a la subsistencia del acto recurrido afecta la STC 73/2017, ha dado respuesta positiva. Ello no obstante, el criterio reiterado del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), que nos vincula conforme al art. 239.8 LGT al disponer que " La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales", nos obliga a cambiar el nuestro y a dar respuesta negativa a las dos últimas cuestiones.

Así, el TEAC, en sendas Resoluciones de fecha común 7.6.2018 (RG 00/6499/2014 y 00/6500/2014) ha venido en primer lugar a confirmar la recurribilidad de este tipo de comunicación; en segundo lugar ha sentado que la DTE no es rectificable, ni por la Administración ni por el obligado, una vez concluido el plazo de declaración, y, por último, que lo anterior determina la firmeza de la situación jurídica creada por la presentación del modelo 750, impidiendo que se vea afectada por la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 73/2017 de 8 de junio.

Por ello, para desestimar las alegaciones aquí formuladas, procede la parcial transcripción de la segunda de dichas reclamaciones, siendo ambas sustancialmente idénticas en sus razonamientos (los subrayados y negrillas obran en el original):

"QUINTO: Teniendo en cuanto lo anterior, es preciso en primer lugar exponer cuáles son las normas que regularon en 2012 la Declaración Tributaria Especial.

Esta Declaración fue establecida por la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE 31/03/2012), que entró en vigor el 1 de abril de 2012.

En concreto, la Disposición Adicional 1ª señala:

" 1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.

6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

La posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos y que no se integren en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta Disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición.

7. El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial."

Los apartados 6 y 7 fueron añadidos por el Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 mayo, y su redacción definitiva tuvo lugar por Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de Medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE 27/12/2012).

La D. AD. 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012 fue desarrollada por la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo (BOE 04/06/2012), mediante la cual se aprobó asimismo el Modelo 750 para la presentación de la DTE.

Por último, y ante las consultas planteadas a la Dirección General de Tributos relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la DTE, por ese Centro Directivo se emitieron dos Informes, de fechas respectivas 27 de junio de 2012 y 11 de octubre de 2012, denominados " Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial", sin carácter normativo, pero productores de efectos jurídicos indirectos por emanar de aquel órgano.

En efecto, en cuanto a su valor jurídico, ambos Informes fueron publicados en la página web de la Dirección General de Tributos, y la Agencia Tributaria, en nota pública emitida el 10 de octubre de 2012, indicó

que " son vinculantes para realizar la regularización fiscal", y que " su finalidad última es que se aplique a los contribuyentes una normativa homogénea por parte de todos los órganos de la Agencia Tributaria". Pero, desde luego, los referidos Informes carecen de fuerza normativa, y no son vinculantes para la Administración en el sentido previsto para las consultas tributarias escritas en el artículo 89 de la LGT, si bien reflejan el criterio administrativo sobre las cuestiones planteadas en los mismos.

En resumen, y por lo que ahora interesa, toda la normativa anterior estaba dirigida a permitir a los contribuyentes del IRPF, IRNR o Impuesto sobre Sociedades, que fueran titulares de bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas (lo que incluía el dinero en efectivo), regularizar su situación tributaria por medio de la presentación de una declaración (" especial") en la que se hiciera constar el valor de adquisición de tales bienes y derechos, y se ingresara el 10% de dicho valor.

La DTE debía ser presentada antes del 30 de noviembre de 2012, y la titularidad de los bienes regularizados tenía que ser anterior al 31 de diciembre de 2010. Junto a la Declaración debía presentarse toda la información necesaria para identificar los bienes y derechos consignados. Y por la cuota ingresada con la DTE no se exigían intereses, recargos ni sanciones.

Los efectos jurídicos de la DTE en relación con los impuestos directos de los contribuyentes eran los siguientes:

- El importe declarado tenía la consideración de renta declarada a efectos del IRPF, IRNR o IS.
- Se consideraban regularizadas las rentas no declaradas que no excedieran del importe declarado y que correspondieran a la adquisición de los bienes o derechos objeto de declaración.
- No producía tales efectos si la declaración tenía lugar después de que se hubiera iniciado respecto al interesado un procedimiento de inspección.

En cuanto a los bienes susceptibles de ser incluidos en la Declaración, el criterio nº 4 del Informe de la DGT de 27/06/2012 exactamente indicaba:

" Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente:

Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos."

Y, además, el criterio nº 7 contemplaba el supuesto de las transformaciones sucesivas de un único bien, disponiendo en cuanto a la prescripción:

" 7.3 Incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados En cuanto a la incidencia de la prescripción en el caso de transformación de bienes, debe advertirse que aun cuando el contribuyente pueda acreditar que era titular del bien inicial (bien A) en un ejercicio prescrito, dado que el valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C) deriva de la materialización de diversas rentas no declaradas obtenidas en distintos momentos temporales, a efectos de invocar la prescripción analizada en el número 4 de este informe, no cabe considerar, en todo caso, que la totalidad de las rentas no declaradas que se materializaron en el bien originario (bien A) se encuentran igualmente materializadas en el bien objeto de la declaración (bien C).

Por tanto, para determinar la parte del valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C) que procede de la transformación del bien inicial (bien A) no puede admitirse la mera comparación de sus respectivos valores de adquisición, ya que como se indicó anteriormente se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C).

Además, debe señalarse que en los supuestos a que se refiere el apartado 7.2 anterior (transformación de una pluralidad de bienes) será aplicable lo indicado en los párrafos anteriores únicamente cuando el obligado tributario pueda acreditar respecto de los bienes existentes a 31 de diciembre 2010 la parte del valor de adquisición que proceda de ejercicios prescritos. Cuando tal acreditación no sea posible como consecuencia de la existencia de multitud de operaciones de compraventa de valores con cargo y abono en cuentas que a su vez

recojan retiradas de fondos e imposiciones por otros conceptos, podrá declararse la totalidad del valor de adquisición de los citados bienes (valor de adquisición de la totalidad de valores en dicha fecha)".

Hay que señalar que, al tiempo de entrar en vigor el Real Decreto-Ley 12/2012, los ejercicios no prescritos de los impuestos afectados por la DTE eran 2007, 2008, 2009 y 2010....

SÉPTIMO: Para resolver la cuestión planteada en el expediente es preciso, pues, analizar la naturaleza jurídica de la Declaración Tributaria Especial a la luz de su normativa reguladora y de la Ley General Tributaria.

Según el art. 119 LGT " se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos".

A su vez, y según el art. 120 LGT, " Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar." Las autoliquidaciones, cuando el obligado tributario considere que han perjudicado de algún modo sus intereses legítimos, podrán ser rectificadas siguiendo el procedimiento previsto en los arts. 126 y siguientes del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT).

¿Y cuál es la naturaleza jurídica de la Declaración Tributaria Especial? La que establece el art. 1 de la Orden HAP/1182/2012:

" A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto- ley 12/2012, de 30 de marzo , por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria, sin que pueda entenderse que su presentación tiene por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "

Por consiguiente, la Declaración Tributaria Especial es una declaración tributaria, pero con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tributaria tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración. Es más, no sólo no tiene esa finalidad, sino que ni siquiera puede ser objeto por sí misma de una comprobación aislada por parte de la Administración. Así se señala en el Criterio nº 17 del Informe de la DGT de 27/06/2012:

" Al respecto, se considera que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General Tributaria), ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado."

Y en cuanto a su carácter de autoliquidación, el segundo párrafo del artículo 1 de la citada Orden dispone que: " Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad".

Como se indica en la Exposición de Motivos de la Orden que aprueba el Modelo 750:

" La configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas".

En suma, como su propio nombre indica, se trata de una Declaración Tributaria Especial, que participa de determinadas características tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones, pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad (de los Impuestos sobre la Renta, No Residentes o Sociedades), sino otros distintos que el legislador ha dispuesto, en particular aflorar bienes que

hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, y tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de la regularización de las mismas.

En esta línea de no correspondencia con una obligación tributaria devengada con anterioridad, hay que destacar el carácter voluntario de la DTE. Los contribuyentes no estaban en absoluto obligados a su presentación, y los que lo hicieron, tenían como objetivo beneficiarse de los efectos que establece el apartado 3 de la D. AD. 1ª, desarrollado en este punto por el art. 6 de la Orden Ministerial:

" 1. Las personas o entidades que presenten la declaración tributaria especial y realicen el ingreso correspondiente regularizarán su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residente, según proceda, con el siguiente alcance:

a) Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial.

b) El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. La presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos de los citados en el apartado 1 anterior."

Es cierto que, para la presentación de una DTE, debían observarse los requisitos e instrucciones establecidos en la Orden HAP/1182/2012, donde se incluían reglas para calcular el importe a declarar por los bienes y derechos que constituyen su objeto, complementadas por los Informes de la DGT. Pero los obligados tributarios podían incluir los bienes que considerasen oportuno, a sabiendas que esta Declaración no se iba a comprobar (sólo en sus efectos en relación con las posibles rentas no declaradas de los impuestos directos). Y con el añadido de que la cuota ingresada tendría la consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR, según procediese.

Se alega a este respecto por el interesado que, si bien la DTE era una declaración voluntaria, también lo son las regularizaciones realizadas mediante declaraciones extemporáneas previstas en el art. 27 LGT. Y que, por ello, la DTE producía los mismos efectos que una autoliquidación extemporánea, siendo por tanto susceptible de ser rectificada a instancia del propio contribuyente.

Pero hay que indicar que cualquier otra autoliquidación extemporánea se hace en el cumplimiento de una previa obligación tributaria predeterminada por las normas, y en el caso de la DTE la norma no imponía la obligación de presentar la declaración, sino sólo daba la posibilidad de regularizar una situación tributaria irregular en determinadas condiciones. Ello sin contar con que la presentación de una declaración extemporánea "normal" sin requerimiento previo genera la aplicación de los correspondientes recargos, y en su caso intereses de demora, con arreglo a lo dispuesto en el art. 27 LGT, mientras que tales recargos, intereses y sanciones no eran exigibles en la Declaración Tributaria Especial.

Tampoco tiene razón el interesado cuando alega que la DTE es una "declaración" cuyo objeto es declarar "rentas" de los períodos no prescritos que se correspondan con los bienes y derechos de los que era titular a 31/12/2010. En la DTE tan sólo se declaraban bienes, no rentas, con la finalidad de que el valor de dichos bienes, en la medida en que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, pudiera ser aplicado a éstas en los Impuestos correspondientes (IRPF, IRNR o IS). Así se desprende de lo dispuesto en el apartado 3 de la D. Ad. 1ª, cuando indica que el importe declarado -en la DTE- por el contribuyente "tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ..." Es decir, el legislador atribuye la cualidad de renta en los impuestos directos al valor de los bienes declarados en la DTE, pero el objeto de ésta no lo constituyen las rentas.

Se alega también por la parte actora que, aunque la Oficina gestora ha desestimado su solicitud de rectificación bajo el argumento de que "no es posible una comprobación directa de la declaración", sí están siendo comprobadas estas declaraciones por los órganos de la Agencia Tributaria.

Pero ya se ha indicado que, tal y como señalaba el Criterio nº 17 del Informe de la DGT de 27/06/2012, le estaba vedado a los Órganos de la Administración tributaria la comprobación aislada de la DTE. Así, si un contribuyente no presentara cualquier otra autoliquidación correspondiente a una obligación tributaria, la

Administración le requeriría su cumplimiento. Pero en el caso de la DTE la Administración no iba a exigir la presentación de declaración o autoliquidación alguna.

Lo que sí se podía llevar a cabo por los órganos de la AEAT era la comprobación de los elementos que habían sido objeto de regularización voluntaria por parte de los contribuyentes, a fin de determinar la posible existencia de otras rentas no regularizadas para en su caso proceder a su liquidación, pero no a través de la liquidación de la declaración de la DTE, sino mediante la regularización del correspondiente impuesto directo (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, o IRNR).

En cuanto a que la cuantía ingresada por la DTE tenía la consideración de cuota del IRPF (art. 5 de la OM), lo que, según el interesado, venía a demostrar que esta declaración era una auténtica obligación tributaria, de carácter legal y configuración excepcional, cabe señalar que, si en una comprobación del IRPF (o del IS o IRNR) de los períodos afectados por esta regularización especial (2007 a 2010) se descubriesen rentas no declaradas, en el caso de que hubiesen sido regularizadas a través de la DTE no se exigirían las cuotas correspondientes al impuesto directo (dado se entienden regularizadas y por tanto satisfecho su impuesto correspondiente con la misma), pero, si no se hubiese producido dicha regularización, serían objeto de liquidación en los referidos Impuestos (y no en la DTE).

Precisamente la imposibilidad de comprobar directamente una DTE es lo que impide dar al escrito del interesado el tratamiento de solicitud de rectificación de autoliquidación o de devolución de ingresos indebidos:

- En lo que se refiere a la rectificación de autoliquidación, porque el procedimiento previsto para su tramitación exige su justificación y la comprobación por la Administración de las circunstancias que determinan su procedencia, tal y como dispone el art. 127 RGAT. De tal forma que si dicha comprobación afectase a la cuantificación de la deuda tributaria, la Administración habría de terminar el procedimiento mediante una liquidación provisional, lo que en el caso de la DTE le está vedado: el art. 1 de la Orden ministerial indica expresamente que su presentación no tiene como finalidad la práctica de una liquidación tributaria.

- En cuanto a su consideración como devolución de ingreso "indebido", porque lo ingresado mediante la DTE no constituye un ingreso "debido", sino voluntario, dado que de dicha Declaración nunca surgió una deuda tributaria imputable a una obligación concreta, sino simplemente una "cuantía a ingresar".

En definitiva, la DTE participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias, pero el legislador la dotó de unos efectos jurídicos propios y distintos del resto de declaraciones y liquidaciones, que por una parte podían limitar el ejercicio de algún derecho por parte de los obligados tributarios, pero por otra les resultaban claramente beneficiosos.

Así, en resumen, cabe señalar como efectos limitativos de la Declaración Tributaria Especial en relación al régimen general de las declaraciones y autoliquidaciones:

- Su presentación no tenía por finalidad la práctica de una liquidación tributaria, ni podía entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

- Su plazo de presentación era único, y finalizaba el 30 de noviembre de 2012, sin que después de esa fecha pudiera efectuarse ninguna declaración, ni inicial ni complementaria.

- Sus efectos en relación con las rentas no declaradas no tenían lugar si al tiempo de su presentación constaba el inicio previo de un procedimiento de comprobación o investigación.

- No cabe la rectificación de la DTE presentada, pues ello exigiría un procedimiento de comprobación de la solicitud que la Administración no puede realizar.

En cambio, los contribuyentes se beneficiaban de los siguientes efectos:

- Carácter voluntario de la DTE: nadie estaba obligado a su presentación, pues no tenía lugar en cumplimiento de una obligación tributaria.

- Los obligados tributarios podían incluir los bienes que considerasen oportunos.

- Su presentación no interrumpía el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRNR devengadas con anterioridad.

- No resultaba procedente su comprobación aislada.

- El importe declarado por el contribuyente tenía la consideración de renta declarada a efectos del IRPF, IRNR o Impuesto sobre Sociedades.

- El tipo de gravamen aplicable al valor de los bienes y derechos adquiridos con las rentas no declaradas era tan sólo del 10%.
- La cuantía ingresada en la DTE tenía la consideración de cuota del IRPF, IRNR o IS.
- A pesar de lo anterior, no se exigían intereses, sanciones o recargos por la cuantía ingresada. Deben por ello desestimarse las alegaciones de la parte actora en los aspectos mencionados.

OCTAVO: Hay sin embargo una cuestión que este Tribunal Central considera que debe ser expresamente valorada, relativa a la naturaleza jurídica de la DTE y la posibilidad de solicitar su rectificación.

Alega el interesado que la DTE participa de la naturaleza jurídica de las declaraciones tributarias, aunque su presentación no suponga que la Administración deba iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración. Y este Tribunal está de acuerdo, porque además así lo dice expresamente el ya mencionado más arriba art. 1 de la Orden HAP/1182/2012:

" A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto- ley 12/2012, de 30 de marzo , por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria..." También participa del carácter de las autoliquidaciones, pero con ciertas limitaciones como se ha dicho: " sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad".

Precisamente por este carácter " mixto" y sus especiales características es por lo que ya se ha explicado que se considera que no procede solicitar rectificación de la DTE, ni aplicar al respecto el procedimiento previsto en el art. 120.3 LGT, que se desarrolla en los arts. 126 y siguientes del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.

Pero, tratándose en todo caso de una " declaración tributaria", habrá que recordar cómo se regulan en la LGT, y en concreto en su artículo 119 (que menciona expresamente el art. 1 de la OM):

" Artículo 119. Declaración tributaria.

1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Es el apartado 3 de este artículo el que este Tribunal Central considera que es aplicable al presente caso. Quiere el legislador que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no se puedan rectificar con posterioridad a ese momento, salvo que se haga en el período reglamentario de declaración.

Aquí nos encontramos con que un contribuyente decide de forma voluntaria presentar una determinada declaración tributaria, y decide también de forma voluntaria incluir en la misma una relación de determinados bienes para beneficiarse de los efectos previstos para tal declaración. Pero, y esto es esencial, antes de que finalice el plazo establecido para la presentación de este tipo de declaraciones, el 30 de noviembre de 2012, presenta un escrito -en concreto el día 23/11/2012- modificando su opción, y suprimiendo de la relación de bienes los adquiridos con rentas generadas en períodos prescritos.

Hay que señalar a este respecto que el Modelo 750 de declaración e ingreso de la Declaración Tributaria Especial contiene una casilla referente a la presentación de declaraciones complementarias. Por ello, el contribuyente que presentó una DTE pudo asimismo presentar una declaración complementaria de la misma antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos. Pero nada se dice en la norma sobre declaraciones en las que se excluyeran bienes o derechos anteriormente declarados.

Lo que estaba claro era que con posterioridad a esa fecha no se pudo presentar ni ingresar ninguna Declaración Tributaria Especial, ni originaria ni complementaria. El artículo 11 de la Orden HAP/1182/2012

señalaba que: " El plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012".

Pero estas normas específicas no impiden la aplicación de las generales del art. 119 LGT, y en particular, como se ha indicado, de su apartado 3.

Si la DTE es una " declaración tributaria", la consecuencia es que participa de todas sus características legales excepto de aquéllas de las que expresamente le ha excluido el legislador, entre las que no se halla la posibilidad de rectificar las opciones ejercidas en la misma DENTRO del plazo establecido para su presentación.

Y en el caso del Sr. xxx la opción de justificar la parte de bienes procedente de rentas prescritas y tributar por la parte no prescrita se realizó dentro del plazo de presentación de las DTE, que finalizaba el 30/11/2012, dado que dicha opción se ejerció el día 23 de noviembre de 2012.

Como arriba se ha indicado, era el propio contribuyente quien podía decidir los bienes y derechos que iban a ser objeto de declaración en la DTE, de forma que, si estaba en condiciones de justificar que su adquisición correspondía en todo o en parte a rentas obtenidas en ejercicios prescritos, estaba autorizado a excluirlos de su declaración. Así lo señalaba la DGT en el Informe de 27 de junio de 2012:

" Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente:

Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos."

Y como esa declaración tuvo lugar aún dentro del plazo reglamentario previsto, debe considerarse válidamente realizada, por lo que la cuantía a ingresar por la DTE será únicamente la correspondiente a los bienes que el interesado optó por incluir en la misma. Debiendo por tanto procederse a la devolución del exceso de ingreso realizado.

Todo ello sin perjuicio de que, como ya se ha indicado, la DTE no era per se susceptible de una comprobación aislada, ni las declaraciones originales, ni las posibles complementarias o sustitutivas. Sus efectos sólo pudieron ser invocados en el curso de una comprobación de una concreta obligación tributaria, y la Administración, entonces sí, realizar dicha comprobación al objeto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado. (...)"

"Habida cuenta de que en el presente caso la solicitud de rectificación se produjo el 17.10.2013, procede la confirmación del acto impugnado"

Aunque no se plantea por la actora la afectación al caso de la sentencia número 73/2017 del Tribunal Constitucional, se reproduce también el fundamento de derecho noveno de dicha resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, asimismo incorporada al fundamento de derecho cuarto de la resolución económico-administrativa aquí impugnada:

"NOVENO: Estando pendiente de resolución la presente reclamación, este Tribunal Central ha tenido conocimiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017, Sentencia 73/2017 (publicada en BOE de 15/07/2017), en la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad nº 3856-2012 contra la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

Este TEAC estima que debe examinar si la referida Sentencia, en alguna medida, pudiera afectar a la reclamación interpuesta por el Sr. xxx y a su situación jurídica derivada de la presentación de la Declaración Tributaria Especial.

Debe precisarse que el objeto del recurso constitucional se contrae exclusivamente a la D. AD. 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012 en su redacción originaria (apartados 1º a 5º), sin que ni siquiera afecte a los apartados 6º y 7º introducidos por el Real Decreto-Ley 19/2012 ni a la modificación por la Ley 12/2012. Lo que se plantea el Tribunal Constitucional es si se ha ejercido la potestad de dictar decretos- leyes dentro del marco constitucional, decidiendo la validez o invalidez de la norma impugnada sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo.

Y el Tribunal Constitucional declara la disposición impugnada inconstitucional y nula en los siguientes términos según consta en el Fundamento Jurídico 6:

" En conclusión, la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE , alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE ; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional".

Ahora bien, en virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), como indicó expresamente el Tribunal Constitucional en la Nota 38/2017, la decisión del Tribunal no afectará a las regularizaciones tributarias firmes que se realizaron al amparo de la norma anulada.

Y declara en la Sentencia:

" En último término y para precisar el alcance de la presente Sentencia, deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE (por todas, STC 189/2005 , FJ 9)."

Pues bien, en el caso del Sr. xxx, la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional no va a producir ningún efecto.

En primer lugar, la Sentencia no impide que este Tribunal Central entienda a valorar la única situación jurídica-tributaria derivada de la norma anulada por el Tribunal Constitucional que aún no era firme a la fecha de aquélla por haber sido impugnada por el contribuyente, esto es, la negativa de la AEAT a reconocer efectos a la revisión de su inicial Declaración Tributaria Especial, Modelo 750, que el contribuyente había demandado dentro del plazo para formular dicha declaración. No impide, por tanto, que este Tribunal corrija el criterio de la AEAT y reconozca que dentro del plazo fijado para presentar la declaración sí era posible que el declarante modulase el uso de esta vía extraordinaria de regularización, y decidiese cuáles de sus bienes ocultos a la Administración consideraba oportuno identificar a la Hacienda española asumiendo el pago de la cuota correspondiente.

En segundo lugar, no modifica los efectos de la inclusión en la DTE de los bienes que el propio contribuyente no decidió excluir después (dentro del plazo para formular dicha declaración), esto es, de los bienes que él, por considerarlos adquiridos con rentas de períodos no prescritos, mantuvo dentro de la DTE. Como ya se ha dicho, una vez acabado el plazo para presentar la DTE el contenido de ésta (en la parte no revisada dentro del plazo por el propio contribuyente) es inatacable por la Administración, ya que no puede modificar su contenido, y también por el contribuyente, ya que no podrá instar su rectificación (al no compartir esta declaración todos los elementos propios de cualquier autoliquidación tributaria). Por lo tanto, el contenido de dicha DTE (en la parte que el propio contribuyente no modificó dentro de plazo) debe considerarse firme una vez acabado el plazo para formular tan peculiar declaración.

En atención a lo dicho, son efectos ya consolidados, situaciones jurídico-tributarias firmes en terminología del Tribunal Constitucional, tanto la cuota derivada de la DTE (en la parte correspondiente a los bienes mantenidos en la declaración por el contribuyente), como la cobertura que el valor de dichos bienes ofrece frente a futuras regularizaciones del IRPF, IRNR ó IS.

Dicho de otro modo, en relación a los bienes que, dentro de plazo, el contribuyente mantuvo en la DTE, son situaciones jurídico-tributarias firmes tanto el gravamen especial del 10%, como el efecto extintivo de otras obligaciones del IRPF, IRNR o IS, tanto anteriores -las de los períodos no prescritos a las que podían corresponder las rentas ocultas- como posteriores -en la medida en que los efectos para las transmisiones futuras de los bienes aflorados sólo podrían predicarse en relación con los consignados en la DTE-. Situaciones jurídico-tributarias firmes producidas cuando se haya acreditado la prescripción de las obligaciones tributarias derivadas de dichos impuestos, o cuando sean firmes los actos administrativos a que hubieran dado lugar dichas las comprobaciones de dichas obligaciones en un procedimiento de comprobación posterior.

Esto es, dado que no consta que sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007 a 2010 hayan sido objeto de revisión por la Administración, su situación jurídica como consecuencia de la presentación de la DTE es firme, y por tanto, la declaración de inconstitucionalidad de la norma al amparo de la cual realizó dicha presentación, no le produce efecto alguno.

En conclusión, se considera que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 08/06/2017 no afecta a la presente reclamación".

Habida cuenta de que en el presente caso la solicitud de rectificación se produjo en 17.10.2012, procede la confirmación del acto impugnado".

Segundo. *Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan, que a tenor de la demanda rectora de autos conciernen a la controversia suscitada en torno a la aplicación o no a la declaración tributaria especial presentada en fecha 29 de noviembre de 2012 del procedimiento de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos instado en fecha 17 de octubre de 2013.*

A través de su demanda la parte actora interesa de la Sala que " dicte Sentencia por la que se declare el derecho de mi representado a rectificar la autoliquidación presentada y obtener la devolución del exceso de ingreso realizado de 37.699,04 euros". " Con imposición de las costas causadas a la Administración demandada". Tras exposición de los hechos que considera relevantes, dicha pretensión articulada en el suplico viene fundamentada en los motivos del recurso que ordena, rubrica y desarrolla como sigue.

1. " Primero.- Rectificación de autoliquidaciones".

Tras reproducir el contenido de los artículos 120.3, 221.1. b) y 126 de la Ley 58/2003, General Tributaria (" Artículo 120. Autoliquidaciones", " Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos" y " Artículo 126. Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones") y la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 3 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (" Disposición adicional primera. Declaración tributaria especial"), significa que en el presente caso el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en el fundamento de derecho cuarto de la resolución impugnada, reconoce su criterio favorable a las pretensiones del contribuyente en casos similares al ahora planteado, si bien se ha visto obligado a cambiar de criterio por imperativo legal (artículo 239.8 de la Ley 58/2003). En este caso concreto, se comparte el criterio que venía manteniendo el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, ahora cambiado por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central número 2433/2017, de 6 de noviembre de 2018, entre otras. Así, se sostiene que la autoliquidación de la declaración tributaria especial:

a) Es susceptible de rectificación por tratarse de una autoliquidación, o sea es liquidada por el propio contribuyente y requiere de operaciones de cuantificación y cualificación del gravamen. La declaración tributaria especial como autoliquidación tiene fuerza confesoria y hace prueba contra el autor debiendo admitir prueba en contrario. Si no se permite la rectificación daría lugar a una presunción " iuris et de iure" que únicamente puede regularse por ley, no existiendo en este caso ley que ampare dicha presunción. Si bien es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución más arriba citada niega a la declaración tributaria especial el carácter de autoliquidación (modelo 750) en base a una interpretación que en su preámbulo ofrece la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, considerando que dicha interpretación vincula a los tribunales económico-administrativos, no es menos cierto que dicha vinculación no es trasladable a la vía judicial. Así, dentro de las categorías de documentos que el obligado tributario puede presentar como inicio de actuaciones de aplicación de los tributos (artículos 98.1, 118 a) y b), 119 y siguientes de la Ley 58/2003), la que más conviene al modelo 750 es la de autoliquidación como declaración tributaria que incluye operaciones de calificación y cuantificación del gravamen, siendo que tal consideración viene apoyada no sólo por la mayor parte de la doctrina sino por el derecho positivo, concretamente la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por la que entre otras disposiciones se aprueba el modelo 750, la declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación, que en su artículo 1 dispone que se trata de una declaración tributaria conforme al artículo 119 de la Ley 58/2003 pero no las del procedimiento de los artículos 128 al 130 de la Ley 58/2003, para añadir en su párrafo 2º que " Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la LGT sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación

tributaria devengada con anterioridad". De hecho el propio modelo 750 en su encabezamiento indica " Autoliquidación y documento de ingreso". Como indica el Tribunal Económico-Administrativo Central, " Puede que no sea una autoliquidación al uso porque no se trata de cuantificar uno de los atributos a que el artículo 5 de la Orden se refiere ("la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda"), pero puede calificarse de autoliquidación especial o <ad hoc>, no siendo tal característica suficiente, a nuestro juicio, para excluirla ad limine, del procedimiento de rectificación".

b) La " Cuota resultante" de la declaración tributaria especial constituye una " Deuda tributaria", puesto que, independientemente de que la declaración tributaria especial no diera luz a un nuevo tributo y de que no se equiparase a los tributos afectados por las rentas ocultas, produciendo un cierto efecto sustitutorio, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto del artículo 39 de la Ley 35/2006, lo cierto es que su importe tiene naturaleza tributaria, no reñida con finalidades extra-fiscales, y la consideración de cuota tributaria y por tanto de deuda tributaria (artículo 58.1 de la Ley 58/2003 y artículo 5 de la Orden ministerial reguladora del modelo 750).

c) La autoliquidación de la declaración tributaria especial es susceptible de amparar una solicitud de devolución de ingresos indebidos. No se ajusta a derecho la interpretación realizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la consideración del ingreso realizado, que considera que no es un ingreso " debido" sino " voluntario", y por tanto no es susceptible de devolución en el supuesto de ingreso en exceso por error de cálculo. Tal argumento tampoco parece razonable, porque una cosa es la voluntariedad de presentar la declaración tributaria especial y otra la obligación de pago de la deuda tributaria o " cuantía resultante" como es calificada en la Orden ministerial HAP/1182/2012. Es decir, desde que la autoliquidación se presenta el ingreso es debido conforme a la disposición adicional 1ª.2 del Real Decreto-ley 12/2012 (" Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento"), a lo cual no constituye obstáculo el que sea potestativa su presentación en cuanto voluntario era el acogimiento o no al régimen extraordinario de regularización de rentas no declaradas (lo mismo podríamos predicar de otras figuras de gravámenes especiales de ámbito temporal limitado y acogimiento voluntario, como por ejemplo los casos de actualización de balances). Por tanto, decidido por el obligado el acogimiento a la declaración tributaria especial y presentada ésta, si la autoliquidación padece algún error (a favor o en contra de la Administración), puede ser rectificada, eso sí, en caso de autoliquidación complementaria, sólo dentro de su plazo (artículo 11 de la citada Orden), " El plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial, como en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012", norma acorde con la naturaleza de la declaración tributaria especial que impide que se encuentre abierta indefinidamente la vía de la regularización excepcional. Lo que no puede admitirse como razonable es que el ordenamiento jurídico no haya previsto posibilidad alguna de iniciar un procedimiento, sin prejuzgar su resultado, para obtener la devolución de un ingreso indebido que pudiera derivarse de una declaración tributaria especial.

2. " Segundo.- Principio de seguridad jurídica e igualdad de armas".

De no reconocerse el derecho a rectificar la autoliquidación y obtener la devolución del ingreso realizado en exceso, esto es el ingreso indebido, se estaría admitiendo que en la regulación de la declaración tributaria especial no existe igualdad de armas en el tratamiento que otorga el procedimiento a la comprobación de las cantidades ingresadas: mientras que la Administración tributaria goza del privilegio de comprobar los impuestos a que pueden estar afectos los ingresos de la declaración tributaria especial, dentro del período de prescripción, y en su caso liquidar dichos impuestos ajustándolos con las bases correspondientes a las cantidades ingresadas, al contribuyente no se le ha permitido la comprobación de dichos impuestos para, y en el ámbito de dicha comprobación, solicitar la devolución del exceso de ingreso realizado, ello a pesar de que en la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada el 17 de octubre de 2013 se solicitó que " previas las comprobaciones y trámites oportunos" se procediese a devolver el ingreso indebido realizado consecuencia de un error en la autoliquidación..." (el artículo 149 de la Ley 58/2003 limita esa posibilidad a casos concretos, no aplicable en este supuesto).

La parte demandada contesta a la demanda con oposición a la misma y solicitud de dictado de " Sentencia por la que se desestime el presente recurso contencioso-administrativo, con imposición de costas", y ello por los propios fundamentos de la resolución económico-administrativa recurrida al resultar adecuada a derecho, significando el Abogado del Estado en su oposición al recuso lo siguiente. La cuestión litigiosa se plantea con

claridad en la propia resolución económico-administrativa: la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial y si el mecanismo de rectificación de autoliquidación previsto en el artículo 120 de la Ley 58/2003 y desarrollado en los artículos de Real Decreto 1065/2007 es o no de aplicación a esa declaración tributaria especial. Se coincide con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, sustentada en diversas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de que dicho procedimiento de rectificación de autoliquidación tributaria y devolución de ingresos indebidos no es de aplicación al caso, por cuanto, sucintamente: 1) Según la Orden HAP/1182/2012 es una declaración pero su finalidad no es una autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que no se está en el ámbito del artículo 120.3 de la Ley 58/2003. 2) Es una declaración voluntaria, no obligatoria, cuestión respecto de la cual la demanda nada indica. 3) En realidad, está más cerca de una manifestación de hechos, de una declaración informativa que de una autoliquidación. 4) Una vez acabado el período de declaración, su contenido no es revisable por la Administración, por lo que su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba; sólo cabe comprobar el alcance de la declaración tributaria especial presentada en los impuestos directos. 5) El ingreso realizado con la declaración tributaria especial no es indebido porque deriva del legítimo ejercicio de una opción. 6) Como declaración que es y dado que su presentación y su contenido (los bienes concretos que se identifican a la Hacienda española) son voluntarios, es aplicable lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, por lo que, una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercitada pero sí dentro de dicho plazo. En realidad, la cuestión la resuelve la propia Ley 58/2003, en sus artículos 119 (del que subraya su apartado 3: " Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración") y 120, al definir normativamente qué es declaración y qué es autoliquidación. El esquema que establece la ley es claro: las autoliquidaciones sí que pueden rectificarse por cuanto en ellas los sujetos pasivos realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, mientras que las declaraciones no, ya que ellas no se realiza ningún proceso de calificación y cuantificación de deuda tributaria ninguna, sino únicamente se comunican datos a la Administración que podrá o no comprobarlos, dictándose o no las regularizaciones pertinentes en los impuestos afectados. Efectivamente, ha de coincidirse en que la disposición adicional del Real Decreto-ley 2/2012, de 30 de marzo, no contiene una autoliquidación sino una mera declaración tributaria, que no determina deuda ni da lugar a un nuevo impuesto sino a una mera " cuantía resultante" que se ingresa en la Hacienda Pública. En fin, es de ver que el Tribunal Económico-Administrativo Central, órgano revisor de los órganos económico-administrativos locales y regionales, ha fijado la doctrina vinculante para la Administración tributaria y para los propios Tribunales económico-administrativos en una resolución que fundamenta ampliamente el acto impugnado. La demanda se limita a transcribir el criterio que había empleado previamente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y que expresamente ha sido rechazado y revocado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debiéndose hacer hincapié en que órgano económico-administrativo central no solo fija el criterio en las resoluciones de 7 de junio de 2018 que se citan sino que expresamente lo ha confirmado en resolución dictada para unificación de criterio, precisamente anulando una previa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en resolución de 6 de noviembre de 2018 (que se reproduce en parte en la contestación).

Tercero. *Sobre la controversia circunscrita a la procedencia o no de la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos instado en fecha 17 de octubre de 2013 en relación a la declaración tributaria especial presentada en fecha 29 de noviembre de 2012.*

No habiéndose opuesto en el proceso por la parte demandada óbice procesal alguno que impida el conocimiento de la cuestión suscitada por las partes en el debate procesal de autos, procede abordar en esta resolución el examen del único motivo impugnatorio del recurso articulado por la parte actora en su demanda, y el correlativo alegato de oposición a éste alzado de contrario por la parte demandada en su contestación a la demanda, centrado exclusivamente en la procedencia o no en el supuesto de autos de la tramitación de la solicitud de rectificación presentada en fecha 17 de octubre de 2013 de la declaración tributaria especial presentada en fecha 29 de noviembre de 2012, por lo que quedan al margen del debate de autos las cuestiones apuntadas pero no examinadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña sobre la susceptibilidad de reclamación económico-administrativa frente a una comunicación de inadmisión a trámite de la

solicitud de rectificación y la afectación a las declaraciones tributarias especiales (modelo 750) del pronunciamiento de inconstitucionalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 por vulneración del artículo 86.1 de la Constitución al afectar el decreto-ley a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 de la Constitución (sobre esta cuestión en el caso concreto allí resuelto, puede verse la solución contraria al parecer del órgano económico-administrativo central de la sentencia estimatoria número 231/2019, de 29 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso número 455/2018).

Ciertamente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña fundamenta la desestimación de la reclamación en el criterio sostenido en dos resoluciones de idéntica fecha, de 8 de junio de 2018 (RG 6499/2014 y 6500/2014), cuya fundamentación reproduce. Con posterioridad a éstas y al dictado de la resolución económico-administrativa impugnada, ha recaído nuevo pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía Duodécima) a través de resolución número 2433/2017, de 6 de noviembre de 2018, a la que se refieren las partes actora y demandada en su demanda y contestación, que resuelve recurso de alzada para la unificación de criterio en relación precisamente a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (de 14 de abril de 2016, reclamación número 08/12618/2014), órgano económico-administrativo regional éste que sostenía aquel criterio aplicado en supuestos similares al presente y al que se ve obligado a abandonar por mor de la vinculación ex artículo 239.8 de la Ley 58/2003, lo que se apunta al inicio del fundamento de derecho cuarto de la resolución impugnada.

Como se ha dicho, la cuestión que se dilucida es determinar si cabe o no la aplicación en el supuesto de autos del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a la declaración tributaria especial regulada por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.

El criterio unificado por el Tribunal Económico-Administrativo Central a través de aquella última resolución de 6 de noviembre de 2018 viene a ser el siguiente. 1) No es viable un procedimiento de rectificación de autoliquidación por los motivos siguientes: a) según la Orden HAP/1182/2012, la declaración tributaria especial es una declaración pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que no se está en el ámbito del artículo 120.3 de la Ley 58/2003. b) Es una declaración voluntaria, no obligatoria. c) Está más cerca de una manifestación de hechos, de una declaración informativa, que de una autoliquidación. d) Una vez acabado el período de declaración, su contenido no es revisable por la Administración, por lo que su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba; sólo cabe comprobar el alcance que la declaración tributaria especial presentada tiene en los impuestos directos. 2) El ingreso realizado con la declaración tributaria especial no es indebido porque deriva del legítimo ejercicio de una opción. 3) Como declaración que es y dado que su presentación y su contenido (los bienes concretos que se identifican a la Hacienda española) son voluntarios, es aplicable a la declaración tributaria especial lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, por lo que, una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercitada pero sí dentro de dicho plazo.

En dicho planteamiento del órgano económico-administrativo central, la declaración tributaria especial tiene una naturaleza mixta en la que cabe apreciar características propias tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones. Así, en primer lugar, afirma que efectivamente se trata de una declaración tributaria, pero cuya finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad (de los impuestos sobre la renta, no residentes o sociedades), sino la de provocar que afloren aquellos bienes que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas para, tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de su regularización. En línea con esa falta de correspondencia con una obligación tributaria previamente devengada, destaca su carácter de declaración voluntaria, ya que su falta de presentación no sería exigida en ningún caso por la Administración, como sucedería en el caso de cualquier otra autoliquidación correspondiente a una obligación tributaria. En consecuencia, los contribuyentes pudieron incluir los bienes que consideraron oportunos en su declaración, cuya presentación no suponía que la Administración tributaria tuviera que iniciar un procedimiento de liquidación relacionado con aquélla. Es más, no sólo no tenía esa finalidad, sino que ni siquiera podía ser objeto por sí misma de una comprobación aislada por parte de la Administración. Precisamente, esa imposibilidad de comprobación directa es lo que impide otorgar al escrito del interesado el tratamiento de solicitud de rectificación de autoliquidación o de devolución de ingresos indebidos. A estos efectos, significa el hecho de que rectificar una autoliquidación exige que se justifique y que la Administración compruebe las circunstancias que determinan su procedencia, actuaciones que no cabían en el caso de las declaraciones tributarias especiales. Por otra parte, estima que tampoco procede la devolución de los ingresos como "indebidos",

y ello porque lo ingresado mediante tal declaración no constituye un ingreso " debido", sino voluntario, dado que de ella nunca surgió una deuda tributaria imputable a una obligación concreta, sino simplemente una " cuantía a ingresar". Así pues, la naturaleza mixta de la declaración tributaria especial le confiere unos efectos jurídicos propios y distintos del resto de las declaraciones y liquidaciones, efectos jurídicos de los que se deriva la imposibilidad de su rectificación, pues ello exigiría un procedimiento de comprobación de la solicitud que la Administración no puede llevar a cabo. No obstante y tras analizar en términos generales cuál es la naturaleza jurídica que cabe conferir a la declaración tributaria especial, el Tribunal Económico-Administrativo Central matiza sus conclusiones anteriores al reparar en los efectos que, en concreto, debió producir la solicitud del obligado tributario antes de que finalizase el plazo para la presentación de dicha declaración (el 30 de noviembre del 2012), extremo que califica de esencial a efectos de sus conclusiones. En ese sentido, se recuerda que el carácter de declaración tributaria del que participa la declaración tributaria especial le confiere todas sus características legales, excepto aquellas de las que expresamente la ha excluido el legislador, entre las que no se halla la posibilidad recogida en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se dispone que " las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración". Así pues, como declaración que es, y dado que su presentación y su contenido se caracterizan por la voluntariedad, el Tribunal Económico-Administrativo Central considera aplicable a la declaración tributaria especial lo dispuesto en dicho precepto. De ese modo concluye que, aunque una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercida, ello sí puede hacerse en el referido plazo, por lo que en el caso analizado la cuantía a ingresar por tal declaración será únicamente la correspondiente a los bienes que el interesado optó finalmente por declarar, siempre en plazo, debiendo por tanto procederse a la devolución del exceso de ingreso realizado al presentar la primera declaración.

Aquel criterio y aquellas conclusiones las formula el Tribunal Económico-Administrativo Central al final del fundamento de derecho sexto de su resolución de 6 de noviembre de 2018, tras reproducir el fundamento de derecho octavo de la resolución de 7 de junio de 2018 (RG 6500/2014), que consta más arriba transcrito al reproducir la resolución económico-administrativa aquí impugnada. En efecto, se concluye:

"De dicha resolución se infieren, por tanto, las conclusiones siguientes respecto de la posibilidad de que dentro del plazo que se fijó para la presentación de la DTE (hasta el 30 de noviembre de 2012) el declarante pueda modificar su contenido, detrayendo de ella alguno de los bienes inicialmente incorporados:

1.- No es viable un procedimiento de rectificación de autoliquidación porque: (i) según la Orden HAP/1182/2012, la DTE es una declaración pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que no se está en el ámbito del artículo 120.3 LGT; (ii) es una declaración voluntaria, no obligatoria; (iii) está más cerca de una manifestación de hechos, de una declaración informativa, que de una autoliquidación; (iv) una vez acabado el período de declaración, su contenido no es revisable por la Administración, por lo que su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba; sólo cabe comprobar el alcance que la DTE presentada tiene en los impuestos directos.

2.- El ingreso realizado con la DTE no es indebido porque deriva del legítimo ejercicio de una opción.

3.- Como declaración que es y dado que su presentación y su contenido (los bienes concretos que se identifican a la Hacienda española) son voluntarios, es aplicable lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, por lo que, una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercitada pero sí dentro de dicho plazo".

Como se ha expuesto, la parte actora se opone a ese criterio y esas conclusiones en la demanda, con arreglo a los fundamentos más arriba expuestos, que vienen a asumir en lo esencial la argumentación en su día esgrimida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña favorable a la posibilidad de rectificación de la declaración tributaria especial y aplicada por éste en supuestos similares al de autos, pero, como se ha dicho, abandonada por dicho órgano económico-administrativo regional por razón del criterio contrario establecido por el órgano económico-administrativo central. Dicha tesis partidaria de la posible admisión a trámite de la solicitud de rectificación presentada con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación de la declaración tributaria especial viene sustentada en lo esencial en los argumentos siguientes. 1) La declaración tributaria especial se considera una autoliquidación, conforme a las siguientes razones: a) Desde un punto de vista

formal, la declaración tributaria especial califica como una autoliquidación. b) Desde un punto de vista material, la declaración tributaria incluye operaciones de cuantificación y calificación del gravamen. 2) La declaración tributaria especial puede dar lugar a un ingreso indebido en la medida en que, una vez decidido que se va a regularizar vía declaración tributaria especial, se debe presentar la declaración e ingresar la cuantía resultante. 3) La declaración tributaria especial como autoliquidación tiene fuerza confesoria y hace prueba contra el autor debiendo admitir prueba en contrario. Si no se permite la rectificación daría lugar a una presunción " iuris et de iure" que únicamente puede regularse por ley, no existiendo en este caso ley que ampare dicha presunción. Más concretamente, aquella argumentación del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en su momento desplegada por éste, que acoge a pies juntilla la actora en su demanda y desautorizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, es la siguiente (se reproducen los fundamentos de derecho 2 al 5 de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 14 de abril de 2016, dictada en la reclamación número 08/12618/2014, que vienen transcritos en aquella resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central número 2433/2017, de 6 de noviembre):

"2.- La cuestión planteada en la presente reclamación se contrae a determinar la legalidad de la inadmisión de la solicitud formulada.

3.- La normativa que regulaba a la fecha de la solicitud la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra en el art. 120.3 LGT, al disponer, en sentido similar que el art. 221.4 del mismo texto, para el caso de que la rectificación dé lugar al reconocimiento de ingresos indebidos, que: "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente", remitiéndose, de esta forma a una norma reglamentaria en cuanto a la regulación del procedimiento para la rectificación.

El desarrollo reglamentario del art. 120.3 en cuanto al procedimiento de rectificación se contiene, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2008, en los artículos 126 a 130 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. (...)

4.- En el presente caso la cuestión controvertida es la aplicabilidad del referido procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a la DTE regulada por la DA 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, modificada por el RDL 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.

Considera la Inspección que la autoliquidación de la DTE, modelo 750, no puede ser objeto de rectificación, y ello por diversos motivos con los que, adelantando el resultado de nuestro análisis, no coincidimos:

En primer lugar, se argumenta por la Inspección que no se trata de una autoliquidación y por ello no puede rectificarse: Si bien es cierto que la DTE ha sido objeto de cierta controversia doctrinal en cuanto a su naturaleza jurídica, tanto desde el punto de vista formal -tipo de documento utilizado para la declaración e ingreso- como material -naturaleza de la figura jurídica que da lugar al ingreso-, no lo es menos que, dentro de las categorías de documentos que el obligado tributario puede presentar como inicio de actuaciones de aplicación de los tributos (arts. 98.1, 118 a) y b), 119 y siguientes LGT) la que más conviene al modelo 750 es la de autoliquidación como declaración tributaria que incluye operaciones de calificación y cuantificación del gravamen, siendo que tal consideración viene apoyada no sólo por la mayor parte de la doctrina sino por el derecho positivo, concretamente la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación, que en su artículo 1º dispone que se trata de una declaración tributaria conforme al art. 119 LG pero no de las del procedimiento de los arts 128- 130LGT, para añadir en su párrafo 2º que: " Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad." De hecho el propio modelo 750 en su encabezamiento (Anexo de la referida Orden) indica: " Autoliquidación y documento de ingreso".

Puede que, como indica algún autor, no sea una autoliquidación al uso porque no se trata de cuantificar uno de los tributos a que el art. 5 de la Orden se refiere (" la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda") pero puede calificarse de autoliquidación especial o " ad hoc", no siendo tal característica suficiente, a nuestro juicio, para excluirla ad liminem del procedimiento de rectificación.

En segundo lugar, se afirma por la Inspección que el importe de la DTE no era un ingreso debido y por ello no puede dar lugar a ingresos indebidos: Tal argumento tampoco puede ser acogido, porque mezcla las fases de nacimiento y concreción del contenido del gravamen (presentación de autoliquidación, voluntaria) con la de la exigibilidad de la prestación (obligatoriedad una vez presentada la autoliquidación), que pese a ser simultáneas en la DTE, no pueden confundirse. Es decir, desde que la autoliquidación se presenta el ingreso es debido conforme a la D.A. 1ª.2 RDL 12/2012 (" Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento"), a lo cual no constituye obstáculo el que sea potestativa su presentación en cuanto voluntario era el acogimiento o no al régimen extraordinario de regularización de rentas no declaradas (lo mismo podríamos predicar de otras figuras de gravámenes especiales de ámbito temporal limitado y acogimiento voluntario, como por ejemplo los casos de actualización de balances). Por tanto, decidido por el obligado el acogimiento a la DTE y presentada ésta, si la autoliquidación padece algún error (a favor o en contra de la Administración) pudo ser rectificada, eso sí, en caso de autoliquidación complementaria, sólo dentro de su plazo (art. 11 de la citada Orden, " El plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012"), norma acorde con la naturaleza de la DTE que impide que se encuentre abierta indefinidamente la vía de la regularización excepcional. Lo que no puede admitirse como razonable es que el Ordenamiento Jurídico no haya previsto posibilidad alguna de iniciar un procedimiento, sin prejuzgar su resultado, para obtener la devolución de un ingreso indebido que pudiera derivar de una DTE.

En tercer y último lugar, también se alude en el acto impugnado a que el importe de la DTE no era deuda tributaria sino " cuantía resultante" : Ya hemos dicho que, independientemente de que la DTE no diera a luz un nuevo tributo y de que no se equiparase (básicamente para ofrecer seguridad jurídica a los obligados en orden a que la DTE no interrumpiría su prescripción) a los tributos directos afectados por las rentas ocultas -produciendo un cierto efecto sustitutorio, en el caso del IRPF, respecto del art. 39 de la Ley 35/2006-, lo cierto es que su importe tiene naturaleza tributaria -no reñida con finalidades extrafiscales- y la consideración de cuota tributaria y por tanto de deuda tributaria (arts 58.1 LGT y 5 de la Orden Ministerial referida).

Añadamos finalmente que, desde un punto de vista probatorio, encontrándonos ante una autoliquidación, documento con fuerza confesoria que admite prueba en contrario (art. 108.4 LGT), la conclusión inspectora convertiría a la DTE en un documento constitutivo, según los casos, de una presunción iuris et de iure o de una ficción legal, que impediría ni siquiera iniciar un procedimiento para rectificarla, siendo que tal tipo de mecanismo requeriría expresa previsión legal (arts 8 a) y 108.1 LGT) que no existe en el presente caso. A ello no puede oponerse el apartado 17º del Informe de la DGT de 27.6.2012 (" Al respecto, se considera que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General Tributaria), ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado"), puesto que dicho inciso, relativo al inicio de procedimientos de oficio por la propia Administración, de nuevo tiene por objeto el otorgar seguridad jurídica a los eventuales obligados que pretendan regularizar, pero no puede servir de justificación a la inadmisión cuando es el propio obligado el que abre la puerta, mediante su solicitud, a la tramitación de un procedimiento de rectificación respecto de la DTE presentada.

5.- Una vez calificada la solicitud presentada como de rectificación de autoliquidaciones y considerando ésta admisible, debemos por ello, conforme al art. 239.3 LGT, ordenar la retroacción de las actuaciones para que el procedimiento de rectificación sea tramitado conforme a derecho -lo que incluye su ordenación y resolución por el órgano que resulte competente conforme a la normativa de aplicación- debiendo resaltarse como efecto propio

de la retroacción ordenada que la misma nos impide, en este momento, cualquier pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión (vid. RTEAC 2.6.2015, RG 4699-14)".

La cuestión general de la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial (declaración tributaria, autoliquidación o mixta) reviste complejidad, lo que viene puesto de manifiesto en esas posiciones encontradas expuestas. En cualquier caso, acerca de la cuestión más concreta objeto de examen relativa a la posibilidad de rectificar una declaración tributaria especial, también con los planteamientos diversos más arriba y desarrollados, este Tribunal de Justicia ha de pronunciarse fijando un criterio. Entiende este órgano judicial que la respuesta a esa cuestión concreta controvertida la da la propia Ley 58/2003, General Tributaria, concretamente en su artículo 119.3 de la Ley 58/2003, que viene significado como decisivo en la argumentación del Tribunal Económico-Administrativo Central en su última resolución de 6 de noviembre de 2018 y en la contestación a la demanda por el Abogado del Estado, y omitido sin embargo en el desarrollo argumental de la demanda que, como se dijo, sigue a pies juntilla la argumentación en su momento expuesta y hoy abandonada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Conforme a dicho artículo 119.3 de la Ley 58/2003, " Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración". En efecto, sin desconocer las dificultades que entraña el catalogar la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial, lo cierto es que el carácter de declaración tributaria de la que también y sin duda participa la declaración tributaria especial le confiere todas sus características legales. A este respecto, no puede desconocerse que la declaración tributaria especial deriva del legítimo de una opción, disciplinada por el legislador en los términos de aquel precepto legal, de tal suerte que en aplicación del mismo la opción ejercitada a través de la presentación de la declaración tributaria especial no puede rectificarse con posterioridad a ese momento salvo que se presente en el período reglamentario de declaración. Lo que aplicado al supuesto de autos resulta que una vez acabado el plazo de presentación de la declaración tributaria especial modelo 750 (hasta 30 de noviembre de 2012) no puede modificarse o rectificarse el contenido de la opción ejercida (presentada en fecha 29 de noviembre de 2012), ello sí puede hacerse en el referido plazo reglamentario, por lo que en el caso analizado al presentarse la solicitud de rectificación casi un año más tarde, el 17 de octubre de 2013, no cabe sino concluir que no resulta disconforme a derecho la improcedencia de la tramitación y la sustanciación de la solicitud de rectificación que se resuelve en los actos administrativos impugnados con base en la argumentación del Tribunal Económico-Administrativo Central, que en relación a la virtualidad del artículo 119.3 de la Ley 58/2003 aquí debe compartirse.

Decaído así el motivo impugnatorio del recurso, resulta obligada su desestimación, a tenor de lo dispuesto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) y 70.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, al no resultar disconforme a derecho en los extremos controvertidos en el presente recurso la resolución de 13 de septiembre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra el acuerdo de 22 de octubre de 2014 de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de comunicación de no procedencia de la tramitación de solicitud de rectificación de la declaración tributaria especial (modelo 750) (más concretamente, se acaba comunicando que "atendiendo a las mencionadas características especiales de la Declaración Tributaria Especial, no corresponde proceder a tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario y en consecuencia declarar la existencia de ingreso indebido alguno").

Cuarto. Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, aprecie la eventual concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, sin que obste a ello, en su caso, la falta de solicitud expresa de condena en costas por las partes litigantes, toda vez que tal pronunciamiento sobre costas es siempre imperativo para el fallo judicial sin incurrir por ello en un vicio de incongruencia procesal " ultra petita partium" (artículo 24.1 de la Constitución española y artículos 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998), al concernir tal declaración judicial a cuestión de naturaleza jurídica procesal, conforme al propio tenor del artículo 68.2 de la Ley jurisdiccional y de la jurisprudencia contencioso-administrativa y constitucional ya sentada al respecto (entre otras, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 12 de febrero de 1991; y por sentencia del

Tribunal Constitucional, Sala Primera, número 53/2007, de 12 de marzo, y sentencia del Tribunal Constitucional número 24/2010, de 27 de abril). Se recoge así el principio del vencimiento mitigado que debe conducir aquí a la no imposición de costas a la parte actora habida cuenta que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se hallare totalmente ausente en este caso iusta causa litigandi, concretamente de las dudas de derecho que plantea la controversia de autos y su complejidad.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

Desestimar el recurso contencioso-administrativo número 1044/2018 interpuesto por Juan, contra la resolución de 13 de septiembre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra el acuerdo de 22 de octubre de 2014 de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de comunicación de no procedencia de la tramitación de solicitud de rectificación de la declaración tributaria especial (modelo 750) (más concretamente, se acaba comunicando que "atendiendo a las mencionadas características especiales de la Declaración Tributaria Especial, no corresponde proceder a tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario y en consecuencia declarar la existencia de ingreso indebido alguno"). Sin expresa 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 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 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.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.