

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090663

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de julio de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 5607/2020

#### SUMARIO:

**IRNR. Gestión del impuesto. Declaración/autoliquidación. Transmisión de varios inmuebles. Modelos separados de Autoliquidación.** La controversia radica en torno a una cuestión formal: a saber, si habiendo enajenado el obligado tributario tres elementos patrimoniales -vivienda, plaza de garaje y trastero- en una única escritura pública era procedente que presentara una sola autoliquidación IRNR modelo 210, en la que calculara agregadamente la renta derivada de la transmisión y las retenciones soportadas.

Así, en el acuerdo de liquidación IRNR la Administración entendió que la interesada debió presentar tres autoliquidaciones diferenciadas: una por la transmisión del inmueble, otra por la transmisión del garaje y otra por la transmisión del trastero. Y, en consecuencia, siendo la única autoliquidación presentada relativa a la transmisión de la vivienda, dictó liquidación teniendo en cuenta el valor de transmisión, de adquisición y las retenciones soportadas únicamente con ocasión de la transmisión de la misma.

Sin embargo, en relación con la tributación de la alteración patrimonial correspondiente a la enajenación del trastero y de la plaza de garaje, la Administración advirtió al contribuyente que la obtención de la devolución correspondiente estaría supeditada a la presentación de la correspondiente autoliquidación IRNR. Así, apenas un mes después de la notificación del acuerdo de liquidación citado, la interesada presentó dos autoliquidaciones IRNR en las que solicitaba a su favor la devolución del exceso de retenciones correspondientes al trastero y al garaje; autoliquidaciones cuya presentación extemporánea motivó la imposición de las dos sanciones por infracción tributaria previstas en el art. 198 de la Ley 58/2003 (LGT).

Es cuestión pacífica que el recurrente presentó extemporáneamente las autoliquidaciones correspondientes al garaje y al trastero en tanto que el plazo reglamentario previsto para su declaración es de 4 meses tras la transmisión del inmueble. No cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la Ley. Sin embargo, las infracciones tributarias están condicionadas al cumplimiento de un doble requisito: el requisito objetivo -la realización de la conducta infractora tipificada y sancionada como tal-, y el requisito subjetivo cuya exigencia estriba de la inexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de la denominada responsabilidad objetiva.

La interesada ha defendido que conforme a la normativa IRNR ella podía presentar una sola autoliquidación IRNR para tributar por los tres elementos patrimoniales -vivienda, garaje y trastero-, tesis que fundamenta en las instrucciones del modelo 210 aprobado por la AEAT. Sin embargo, de la lectura del art. 2 de la Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR) se evidencia que esa especialidad de autoliquidación agregada sólo está normativamente permitida en los casos de rentas distintas de transmisiones de bienes inmuebles. Es decir, tanto la normativa IRNR como la normativa de presentación de la autoliquidación IRNR modelo 210 permiten la agrupación de rentas, pero la misma está excluida de un modo expreso para las transmisiones de bienes inmuebles.

Realizada esta precisión, el TEAC advierte que, la peculiaridad es que en el presente expediente no se conoce, por los datos que obran en el expediente, que el trastero y la plaza de garaje tengan una referencia catastral distinta a la vivienda, sino una inscripción registral en el Registro de la Propiedad distinta. Y esta peculiaridad lleva al TEAC a completar su criterio ya que, aunque en la mayoría de supuestos se cumplirá la regla de que tiene que presentarse tantas autoliquidaciones IRNR como referencias catastrales haya, esa regla es incompleta en la medida en que no cubriría estos otros supuestos (poco frecuentes) en los que bajo una sola referencia catastral hay distintos bienes inmuebles conforme con la normativa registral. Así, no debe condicionarse el número de autoliquidaciones IRNR a presentar al número de referencias catastrales, sino al número de bienes inmuebles transmitidos, entendiéndose por bienes inmuebles también las cuotas indivisas en garajes y trasteros art. 21 del RD 417/2006 (Desarrolla TR Ley Catastro Inmobiliario). Y ello es plenamente compatible con la normativa IRNR y con el art. 2 de la Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR) ya que éste no establece un concepto específico tributario de «bien inmueble», sino que únicamente preceptúa que en el caso de «Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: se declarará de forma separada cada devengo de renta».

De lo anterior se colige que, si bien es firme, la liquidación administrativa IRNR 2018 girada por la ONGT teniendo únicamente en consideración los valores de transmisión, adquisición y retenciones atribuibles a la vivienda fue conforme a derecho porque la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de las cuotas indivisas de garaje y trastero debían hacerse en una autoliquidación IRNR modelo 210 distinta. Sin embargo, respecto a la imposición de sanción, el TEAC considera que la conclusión no

puede ser la misma. La razón es que considera que en estos casos en que la referencia catastral es única -no siéndolo la inscripción registral-, la presentación de una sola autoliquidación agregada para la tributación de la ganancia patrimonial de varios bienes inmuebles, si bien no es conforme a derecho, se encuentra exonerada de responsabilidad por infracción tributaria al entender el TEAC que concurre un supuesto de interpretación razonable de la norma. Fue razonable que la interesada entendiera que al tener sus tres bienes inmuebles una misma referencia catastral, pudiese presentar una sola autoliquidación IRNR para tributar por la ganancia patrimonial obtenida. **(Criterio 1 de 1)**

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 198.

RD 417/2006 (Desarrolla TR Ley Catastro Inmobiliario), art. 21.

Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR), arts. 2 y 5.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05607-2020	29/09/2020	10/10/2020
00-05611-2020	29/09/2020	10/10/2020

la reclamación 5607/2020 se interpone contra el acuerdo de resolución con imposición de sanción dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 16 de agosto de 2020 (notificado a la reclamante el día 31).

la reclamación 5611/2020 se interpone contra el acuerdo de resolución con imposición de sanción dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 17 de agosto de 2020 (notificado a la reclamante el día 31).

### Segundo.

La reclamante es una persona física residente fiscal en Francia que transmitió en escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2018 tres elementos patrimoniales de su propiedad: una vivienda, una plaza de garaje y un trastero declarando una alteración patrimonial agregada que generaría en su favor el derecho a una devolución tributaria por importe de 9.300 euros.

### Tercero.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria inició en fecha 24 de septiembre de 2019, mediante notificación de un requerimiento, un procedimiento de comprobación limitada relativa a su tributación IRNR 2018. En el seno de dicho procedimiento, tras la notificación de la oportuna propuesta de liquidación, la ONGT dictó en fecha 18 de febrero de 2020 un acuerdo de liquidación provisional IRNR correspondiente únicamente a la tributación por la ganancia patrimonial derivada de la enajenación del inmueble (no así de la plaza de garaje y del trastero) al argumentar la Administración que la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la enajenación de esos debía realizarse en modelos separados de autoliquidación IRNR no siendo posible la compensación de las tres alteraciones patrimoniales en una sola autoliquidación, concluyendo "no siendo posible la agrupación de rentas pretendida, la contribuyente debe presentar sendos modelos 210 para declarar la alteración patrimonial ocasionada por la transmisión del garaje número de finca registral ... y del trastero número finca registral ...".

### Cuarto.

En fecha 12 de marzo de 2020 el interesado presentó dos autoliquidaciones IRNR modelo 210 con solicitudes de devolución por importe de 270 y 75 euros para tributar respectivamente por la alteración patrimonial correspondiente a la transmisión del garaje y del trastero.

### Quinto.

La presentación extemporánea de las citadas autoliquidaciones motivó que la ONGT iniciara el 13 de julio de 2020, mediante la notificación de dos acuerdos de inicio con apertura del trámite de audiencia, dos procedimientos sancionadores por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 198 LGT (no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico).

## **Sexto.**

Los citados expedientes sancionadores culminaron con la imposición de dos sanciones por importe de 100 euros; sanciones de fecha 16 y 17 de agosto de 2020 que impugna la interesada mediante la presentación de las dos reclamaciones económico-administrativas acumuladas en la presente resolución y formulando las alegaciones que seguidamente se analizan.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### **Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### **Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de los dos acuerdos de resolución con imposición de sanción por infracción tributaria prevista en el artículo 198 LGT de fechas 16 y 17 de agosto de 2020 (notificados el día 31) a la vista de las alegaciones presentadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

### **Cuarto. Sobre la controversia jurídica.**

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica a efectos de la presente reclamación económico-administrativa no radica en la discrepancia entre la Administración y el obligado tributario en torno al cálculo de los valores de adquisición y/o transmisión de los elementos patrimoniales enajenados, sino sobre una cuestión formal: a saber, si habiendo enajenado el obligado tributario los tres elementos patrimoniales (vivienda, plaza de garaje y trastero) en una única escritura pública procedente que presentara una sola autoliquidación IRNR modelo 210, en la que calculara agregadamente la renta derivada de la transmisión y las retenciones soportadas.

Así, en el acuerdo de liquidación IRNR la Administración entendió que la reclamante debió presentar tres autoliquidaciones diferenciadas: una por la transmisión del inmueble, otra por la transmisión del garaje y otra por la transmisión del trastero. Y, en consecuencia, siendo la única autoliquidación presentada relativa a la transmisión de la vivienda, dictó liquidación teniendo en cuenta el valor de transmisión, de adquisición y las retenciones soportadas únicamente con ocasión de la transmisión de la misma.

Sin embargo, en relación a la tributación de la alteración patrimonial correspondiente a la enajenación del trastero y de la plaza de garaje, la Administración advirtió al contribuyente que la obtención de la devolución correspondiente estaría supeditada a la presentación de la correspondiente autoliquidación IRNR:

*<<No siendo posible la agrupación de rentas pretendida, la contribuyente debe presentar sendos modelos 210 para declarar la alteración patrimonial ocasionada por la transmisión del garaje número de finca registral ... y del trastero número finca registral ...>>*

Así, apenas un mes después de la notificación del acuerdo de liquidación citado, la interesada presentó dos autoliquidaciones IRNR en las que solicitaba a su favor la devolución del exceso de retenciones correspondientes al trastero y al garaje; autoliquidaciones cuya presentación extemporánea motivó la imposición de las dos sanciones

por infracción tributaria previstas en el artículo 198 LGT - sanciones que pasamos a valorar en el siguiente fundamento de derecho- .

## **Quinto. Valoración de este TEAC.**

Las sanciones impugnadas en la presente reclamación son las previstas en el artículo 198 LGT, precepto que pasamos a transcribir:

Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

<<1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo>>

En el presente caso, es cuestión pacífica que el recurrente presentó extemporáneamente las citadas autoliquidaciones correspondientes al garaje y al trastero en tanto que el plazo reglamentario previsto para su declaración es de 4 meses tras la transmisión del inmueble, tal y como recoge el artículo 5 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

Artículo 5 Orden EHA/3316/2010 Plazo de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente.

<<El plazo de presentación y, en su caso, de ingreso, en función del tipo de renta declarada, será:

a)Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: Conforme establece el artículo 14.4 del Reglamento del impuesto, las autoliquidaciones de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se presentarán, con independencia del resultado de la autoliquidación, en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble>>.

En consecuencia, habiendo transmitido la reclamante en fecha 31 de diciembre de 2018 el garaje y el trastero cuyas alteraciones patrimoniales se autoliquidaron mediante la presentación de los modelos 210, y no presentar la autoliquidación debida hasta el 12 de marzo de 2020 pese a ser el plazo máximo de presentación de la misma de 4 meses a computar desde la transmisión, es claro que las mismas se presentaron de forma extemporánea.

Por tanto, en el presente caso no cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la Ley.

Sin embargo, no debe olvidarse que las infracciones tributarias están condicionadas al cumplimiento de un doble requisito: el requisito objetivo (la realización de la conducta infractora tipificada y sancionada como tal) cuya concurrencia hemos confirmado en el párrafo anterior, y el requisito subjetivo cuya exigencia estriba de la inexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de la denominada responsabilidad objetiva, afirmando el artículo 183 LGT:

**Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias:**

*<<1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley>>.*

Además, el artículo 179 LGT establece las causas eximentes de responsabilidad, en particular, los casos en que se hubiera actuado con la diligencia debida:

*<<1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.*

*2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:*

*(...)*

*d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados>>.*

Debemos precisar que la reclamante no ha aducido la existencia de una interpretación razonable de la norma aunque sí ha defendido que conforme con la normativa IRNR ella podía presentar una sola autoliquidación IRNR para tributar por los tres elementos patrimoniales (vivienda, garaje y trastero); tesis que fundamenta en las instrucciones del modelo 210 aprobado por la AEAT disponibles para su consulta en:

[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_formularios/Declaraciones/Modelos\\_200\\_al\\_299/210/Instrucciones/OrdenIRNR2010instrucciones210\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/210/Instrucciones/OrdenIRNR2010instrucciones210_es_es.pdf)

Así en la primera página de las citadas instrucciones se afirma:

*<<Estos contribuyentes tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de rentas sometidas a gravamen y, por tanto, cuando estén obligados a declarar, utilizarán esta autoliquidación para declarar cada renta de forma separada.*

*Podrán declarar en este modelo cualquier tipo de renta (rendimiento, renta imputada de bienes inmuebles, ganancias patrimoniales).*

*No obstante, esta autoliquidación podrá ser utilizada para declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas por un mismo contribuyente, siempre que correspondan al mismo código de tipo de renta, procedan del mismo pagador y les sea aplicable el mismo tipo de gravamen. Si además tales rentas derivan de un bien o derecho, deberán proceder del mismo bien o derecho. Sin embargo, tratándose de rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados no sujetos a retención podrán agruparse con esos mismos requisitos excepto el relativo a rentas que procedan del mismo pagador, si bien cuando se declaren rendimientos de inmuebles procedentes de varios pagadores será necesario indicar un código específico de tipo de renta, el 35>>.*

Así, la interesada con apoyo a esa referencia contenida en las instrucciones del modelo 210 aduce que entendió que era aplicable la especialidad de presentación de una sola autoliquidación en la que se agruparan las rentas:

*<<Esta recurrente transmitía a un mismo comprador, de forma conjunta y en un mismo acto, tres inmuebles de su propiedad (bien entendido que estamos ante bienes de la misma naturaleza y que, además, dos de ellos eran anexos a la vivienda que era el inmueble principal, por lo que cabía pensar que estamos ante rentas derivadas del mismo bien o derecho>>.*

Debemos precisar que esa especialidad prevista en las instrucciones es una transcripción parcial del artículo 2 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

## Artículo 2. Contenido del modelo 210.

<<1.Podrá declararse en este modelo cualquier tipo de renta (rendimientos, rentas imputadas de bienes inmuebles, ganancias patrimoniales). Se utilizará tanto para declarar de forma separada cada devengo de renta como para declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas en un período determinado, de acuerdo con las siguientes reglas:

a)Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: se declarará de forma separada cada devengo de renta. Excepcionalmente, cuando el inmueble objeto de transmisión sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, se podrá realizar una única autoliquidación. En el caso de pérdidas, también se deberá presentar esta autoliquidación si se desea ejercer el derecho a la devolución de la retención que hubiese sido practicada.

b)Resto de rentas: Podrán agruparse varias rentas obtenidas por un mismo contribuyente siempre que correspondan al mismo código de tipo de renta, procedan del mismo pagador, les sea aplicable el mismo tipo de gravamen y, además, si derivan de un bien o derecho, procedan del mismo bien o derecho>>.

Transcripción que decíamos "parcial" porque de la lectura del artículo 2 se evidencia que esa especialidad de autoliquidación agregada sólo está normativamente permitida en los casos de rentas distintas de transmisiones de bienes inmuebles.

Es decir, tanto la normativa IRNR como la normativa de presentación de la autoliquidación IRNR modelo 210 permiten la agrupación de rentas pero la misma esta excluida de un modo expreso para las transmisiones de bienes inmuebles: se presenta una autoliquidación por cada transmisión de un bien inmueble.

Por eso, entiende este TEAC que no cabía aducir esa referencia en las instrucciones del modelo para fundar que en el presente caso la interesada podía proceder a la tributación agregada de ganancias de los tres elementos patrimoniales bajo la presentación de una única autoliquidación ya que todos ellos eran bienes inmuebles.

Realizada esta precisión, debemos advertir que este TEAC ya se ha pronunciado en varias resoluciones acerca de la práctica de liquidaciones administrativas IRNR diferenciadas por cada bien inmueble transmitido y, al tiempo, de la procedencia de la imposición de la sanción del artículo 198 LGT aquí enjuiciada en los casos en que el contribuyente presentó una autoliquidación agregada y, sin embargo, posteriormente desglosa presentando autoliquidaciones individualizadas por cada inmueble.

Y, en estos casos, este TEAC ha confirmado las liquidaciones administrativas por cada bien inmueble (resolución RG 1294/2020 de 22 de septiembre de 2022 que reitera criterio RG 7313/2019 de 22 de abril de 2021):

### Resolución TEAC RG 1294/2020 de 22 de septiembre de 2022:

<<Podríamos entender que es el número de escrituras públicas otorgadas el elemento que condiciona el número de autoliquidaciones IRNR que deben presentarse. Sin embargo, ello no es así al prever la normativa reguladora de la presentación del modelo de autoliquidación IRNR contenida en la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que en el caso de los inmuebles debe presentarse una autoliquidación por cada transmisión que se realice de un bien inmueble: (...)

Y, siendo tres los bienes inmuebles transmitidos (vivienda, trastero y plaza de garaje), por mucho que se hayan transmitido en la misma escritura pública, son tres bienes inmuebles distintos, susceptibles de ser enajenados y gravados de manera independiente a resultas de que tienen todos ellos una referencia catastral individualizada (...)

Y al implicar la distinta referencia catastral la independencia de los inmuebles a nivel registral, dicha independencia se mantiene igualmente a nivel fiscal - al ser el concepto de "bien inmueble" fiscal el procedente de la normativa civil registral al no existir concepto específico tributario (...)

Por ende, este TEAC concluye que el obligado tributario debió presentar tres autoliquidaciones IRNR 2019 modelo 210: una relativa a la transmisión de la vivienda, otra relativa a la transmisión de la plaza de garaje y, finalmente, la relativa a la transmisión del trastero >>

### Resolución TEAC RG 7313-2019 de 22 de abril de 2021:

<<Sin perjuicio de la admisión de esos gastos, como se observa, el importe máximo de retención que corresponde a dicho inmueble con referencia catastral referencia catastral 992660XXXXXXUY es el de 6.480 euros, toda vez que, como manifiesta la Oficina Gestora, no es posible declarar en un único modelo 210 los valores correspondientes a la alteración patrimonial de diferentes inmuebles con diferentes referencias catastrales; aun cuando el contribuyente haya presentado con posterioridad el modelo 210 correspondiente a las otras dos referencias catastrales (garaje y trastero), ello habrá dado lugar a los correspondientes procedimientos de

devolución, que no forman parte del presente expediente y acerca de los cuales, no puede pues este órgano revisor pronunciarse>>

E, igualmente, hemos confirmado la imposición de sanciones del artículo 198 LGT, resolución en la que además señalamos que no es posible entender que quepa imponerse una única sanción, sino que habrá tantas sanciones como autoliquidaciones extemporáneas haya:

Resolución TEAC de 23 de febrero de 2023, RG 8312/2020:

<<Debemos concluir que deben presentarse tantas autoliquidaciones como elementos catastrales se transmitan, aunque la transmisión se realice en una única escritura pública. En el presente caso, es el propio recurrente el que, acertadamente, presenta una autoliquidación, modelo 210, por cada uno de los bienes (vivienda y garaje) que presentan referencias catastrales diferentes, declarando la pérdida patrimonial correspondiente a cada uno de ellos.

QUINTO.- Por otra parte, el recurrente solicita, de manera subsidiaria, que se imponga una única sanción al considerar que el hecho imponible es único por cuanto la transmisión de los inmuebles se realizó en una única escritura pública. Es por ello que solicita que el importe de la sanción se prorratee entre los dos bienes. Esta alegación también debe ser desestimada. (..)

Por todo ello debemos concluir que deben presentarse tantas autoliquidaciones como elementos catastrales se transmitan, aunque la transmisión se realice en una única escritura pública.

En el presente caso, es el propio recurrente el que, acertadamente, presenta una autoliquidación, modelo 210, por cada uno de los bienes (vivienda y garaje) que presentan referencias catastrales diferentes, declarando la pérdida patrimonial correspondiente a cada uno de ellos.

Dado que ambas autoliquidaciones fueron presentadas de manera extemporánea, se iniciaron sendos procedimientos sancionadores, independientes, que han dado lugar, cada uno de ellos, a la imposición de una sanción diferente.

El proceder de la Administración ha sido correcto por cuanto la transmisión de cada bien conlleva una obligación tributaria distinta, independiente, que lleva anudadas sus propias consecuencias jurídicas.

Y dado que ambas declaraciones se presentaron de manera extemporánea, lo correcto era iniciar un acuerdo sancionador por cada presentación extemporánea, tal y como hizo la oficina gestora, finalizando dichos procedimientos con una sanción independiente. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones del interesado y confirmar los acuerdos sancionadores dictados por la Administración>>.

Ahora bien, en todas estas resoluciones de este TEAC concurría una especialidad que, sin embargo, en el presente caso no se da.

La razón es que aunque en todas ellas la controversia jurídica era la misma que la aquí se plantea, a saber, que la transmisión patrimonial (ya sea en una sola escritura o varias) de una vivienda y un elemento adicional (y/o garaje y/o trastero) debe materializarse en la presentación de una autoliquidación por cada bien inmueble, en todas estas **reclamaciones cada uno de estos elementos adicionales tenía una referencia catastral distinta a la del propio bien inmueble.**

**Sin embargo, la peculiaridad es que en el presente expediente el trastero y la plaza de garaje no conocemos por los datos que obran en el expediente que tengan una referencia catastral distinta a la vivienda, sino una inscripción registral en el Registro de la Propiedad distinta - lo cual se evidencia con el hecho de que las tres autoliquidaciones presentadas (la original por la enajenación conjunta de la vivienda y el garaje y el trastero, como las dos posteriores individualizadas por garaje y trastero, se ha hecho constar la misma referencia catastral: ... y, al tiempo, que la Administración en la liquidación recordemos que le comunicó al obligado tributario que si quería tributar por las otras dos alteraciones patrimoniales, debía "presentar sendos modelos 210 para declarar la alteración patrimonial ocasionada por la transmisión del garaje número de finca registral ... y del trastero número finca registral ...").**

Nótese que esto, ciertamente, no es lo habitual pero sí existen comunidades de vecinos en las que estos elementos adicionales a la vivienda no se pueden enajenar de manera individualizada, sino mediante la compra de cuotas indivisas de una parte de la superficie del garaje o de los trasteros. Cuotas indivisas que, sin embargo, determinan igualmente que sean considerados a efectos catastrales como bienes inmuebles independientes como resulta del artículo 21 del Real Decreto 417/2006 por el que se desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario:

Artículo 6 Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Concepto y clases de bienes inmuebles.

1. A los exclusivos efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble.

2. Tendrán también la consideración de bienes inmuebles:

a) Los diferentes elementos privativos que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, así como el conjunto constituido por diferentes elementos privativos mutuamente vinculados y adquiridos en unidad de acto y, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, los trasteros y las plazas de estacionamiento en pro indiviso adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular. La atribución de los elementos comunes a los respectivos inmuebles, a los solos efectos de su valoración catastral, se realizará en la forma que se determine reglamentariamente.

Artículo 21 Real Decreto 417/2006. Condiciones para la consideración como bien inmueble independiente de trasteros y plazas de estacionamiento en pro indiviso

<<De acuerdo con el artículo 6.2.a) del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, tendrán la consideración de bienes inmuebles independientes, a efectos catastrales, los trasteros y las plazas de estacionamiento en pro indiviso adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular mediante escritura pública en la que se incluya su descripción pormenorizada>>

Lo cual concurre en el presente expediente tal y como se aprecia en la escritura de compra:

<<Fincas objeto de esta escritura.

1. VIVIENDA URBANA (...)
2. UNA PARTICIPACIÓN INDIVISA de dos veinticuatroavas partes que da derecho a la utilización de la plaza de aparcamiento número 2
3. UNA PARTICIPACIÓN INDIVISA de dos veinticuatroavas partes que da derecho a la utilización del trastero número 2>>

Y esta peculiaridad que concurre en el presente caso lleva a este TEAC a completar nuestro criterio que predicamos en las resoluciones anteriores, sin que esto suponga que nos desviemos ahora del fallo que en ellas emitimos. **La razón es que, aunque compartimos la solución que defendimos en las resoluciones citadas y dicho sea, en la mayoría de supuestos se cumplirá la regla de que tiene que presentarse tantas autoliquidaciones IRNR como referencias catastrales haya, esa regla es incompleta en la medida en que no cubriría estos otros supuestos (poco frecuentes) en los que bajo una sola referencia catastral hay distintos bienes inmuebles conforme con la normativa registral.**

Así, no debe condicionarse el número de autoliquidaciones IRNR a presentar al número de referencias catastrales, sino al número de bienes inmuebles transmitidos; entendiéndose por bienes inmuebles también las cuotas indivisas en garajes y trasteros ex artículo 6 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y del artículo 21 del Real Decreto 417/2006.

Y ello es plenamente compatible con la normativa IRNR y con el artículo 2 de la Orden EHA/3316/2010 ya que éste no establece un concepto específico tributario de "bien inmueble", sino que únicamente preceptúa que en el caso de "Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: se declarará de forma separada cada devengo de renta".

De lo anterior se colige que, si bien es firme, la liquidación administrativa IRNR 2018 girada por la ONGT teniendo únicamente en consideración los valores de transmisión, adquisición y retenciones atribuibles a la vivienda fue conforme a derecho porque la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de las cuotas indivisas de garaje y trastero debían hacerse en una autoliquidación IRNR modelo 210 distinta.

Sin embargo, respecto a la imposición de sanción, este TEAC considera que la conclusión no puede ser la misma. La razón es que consideramos que en estos casos en que la referencia catastral es única (no siéndolo la inscripción registral), la presentación de una sola autoliquidación agregada para la tributación de la ganancia patrimonial de varios bienes inmuebles, si bien no es conforme a derecho, se encuentra exonerada de responsabilidad por infracción tributaria al entender este TEAC que concurre un supuesto de interpretación razonable de la norma.

A resultas de lo anterior, estimando este TEAC que fue razonable que la interesada entendiera que al tener sus tres bienes inmuebles (vivienda, garaje y trastero) una misma referencia catastral, pudiese presentar una sola

autoliquidación IRNR para tributar por la ganancia patrimonial obtenida, este TEAC estima las dos reclamaciones económico-administrativas aquí impugnadas, anulando las sanciones impuestas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.  
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.