

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 767/2024 de 23 de octubre de 2024
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2160/2021

SUMARIO:

IP. Sujeto pasivo y responsables. Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Ejercicio de un derecho/Ejercicio de una opción. Aplicación de la normativa autonómica a los sujetos pasivos no residentes en idéntica situación. Se trata de determinar si resultaba de aplicación al recurrente, residente fiscal en Reino Unido, Estado miembro de la UE por entonces, siendo contribuyente en el Impuesto sobre el Patrimonio en 2015 por tener en el territorio de aplicación del impuesto, en este caso de la Comunidad Autónoma de Madrid, bienes y derechos consistentes en dos inmuebles, depósitos y participaciones sociales, la bonificación del 100% en la cuota de este impuesto por vía de rectificación de su autoliquidación presentada el día 23 de octubre de 2017, en la que previamente había tributado sin dicha bonificación, una vez transcurrido el plazo voluntario de declaración. En el acuerdo de la AEAT y en la resolución del TEAR de Madrid que la confirma, se estima que el recurrente tenía un derecho de opción entre dos regímenes tributarios diferentes y alternativos y al no consignar la residencia en territorio de la Comunidad de Madrid en su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015, optó por la normativa estatal que no prevé la bonificación del 100% sobre la cuota prevista por la normativa de dicha Comunidad y cuya aplicación pretende extemporáneamente una vez transcurrido el plazo voluntario de declaración. Sin embargo, la Sala señala que el contribuyente tenía obligación real de contribuir, y quedó sujeto a la normativa de la Comunidad de Madrid, como quiera que sus bienes y derechos radicaban en el territorio de dicha comunidad, y en consecuencia, también quedó sujeto a la bonificación del 100% sobre la cuota. No existe opción de tributación sino una tributación única en relación en relación a un tributo cedido por el Estado a la Comunidad de Madrid por cuya normativa se rige, de manera que no resultaba de aplicación el límite previsto por el artículo 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y, por ello, sí tiene derecho a la rectificación de su autoliquidación al resultar aplicable el artículo 120.3 de la misma Ley.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN QUINTA
SENTENCIA Nº 767/2024
RECURSO NÚM.: 2160/2021
PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA
Ilmos. Sres.:
Presidente
D. José Alberto Gallego Laguna

Síguenos en...



Magistrados**Dña. María Rosario Ornosá Fernández****Dña. María Antonia de la Peña Elías****D. Daniel Ruiz Ballesteros**

En la villa de Madrid, a 23 de octubre de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 2160-2021, interpuesto por D. Celestino , representado por el Procurador D. RODRIGO PASCUAL PEÑA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de septiembre de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Patrimonio, ejercicio 2015, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 22 de octubre de 2024, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: La representación procesal de Don Celestino, parte recurrente, impugna en nombre de este la resolución de 28/09/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa número NUM000, interpuesta contra la desestimación de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015, por importe de 22.756,49 euros.

En esta resolución se confirmó el acto administrativo recurrido porque el reclamante pretendía ejercitar una opción tributaria fuera del plazo voluntario de declaración según lo establecido por el artículo 119.3 sin que se trate de un supuesto del artículo 120.3, ambos de la LGT.

El artículo 20 del Real Decreto Legislativo 1/2010 junto con la DA4ª de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 31 de la Ley 22/2009, se reconoció a favor de los no residentes en España y residentes en algún estado miembro de la UE el derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que radiquen la mayor parte de los bienes y derechos de los que sean titulares y entre ellos la bonificación del 100% que reconoce la CAM, pero se trata de una opción que no cabe ejercitar fuera de plazo y en cualquier momento.

A partir del 1/01/2015 el reclamante al tributar por obligación real tuvo dos opciones: tributar por la normativa estatal o por la autonómica y en concreto por la de la CAM que establece una bonificación en la cuota del 100%.

Fuera del plazo voluntario de declaración el 23/10/2017 solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015 para que se le aplicase la citada bonificación, pero en la autoliquidación presentada dentro del apartado de modalidades especiales de tributación, consignó su residencia fuera del territorio español y tributó por obligación real sin consignar comunidad autónoma de residencia, por lo que resultaba de aplicación la normativa estatal que no contempla la bonificación pretendida.

De manera que pudo ejercitar en plazo la opción y no lo hizo sin que fuera admisible su modificación ni su revocación.

SEGUNDO: La parte recurrente solicita sentencia por la que se anule la resolución recurrida y para respaldar esta pretensión alega, en síntesis:

Síguenos en...

Resulta de aplicación la bonificación sobre la cuota si esta es positiva por aplicación del artículo 20 del Real Decreto Legislativo 1/2010 y de la DF 4ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que reconoce los mismos beneficios fiscales a los residentes en otros estados miembros de la UE y que fue denegada por la AEAT.

Se trata de un supuesto del artículo 120.3 de la LGT y de un derecho como el de la compensación de BINS de acuerdo con el criterio de la AN y no de una opción, que puede ejercitarse fuera del plazo voluntario de declaración, pues en otro caso se vulnerarían los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica y se vaciaría de contenido el procedimiento de rectificación. La falta de aplicación por error de beneficios tributarios no es una opción sino un derecho del obligado tributario.

TERCERO:El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas al recurrente, ya que la normativa reconoce dos regímenes tributarios posibles: la normativa estatal y la autonómica, única que reconocía la bonificación del 100% sobre la cuota, que resultan también aplicables a los no residentes en territorio español que residen en un país de la UE, y si se opta por uno de ellos no cabe cambiarlo transcurrido el plazo voluntario de declaración, de acuerdo con el artículo 119.3 de la LGT.

CUARTO:Mediante resolución de 22/06/2018 dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria Recursos IRNR sin establecimiento permanente e Impatriados de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, se desestimó la solicitud del recurrente de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015, para que se aplicase la bonificación sobre la cuota del 100% reconocida por la CAM y hecha extensiva a los residentes en estados de la UE o del espacio económico europeo con obligación real de contribuir.

Esta resolución contiene la siguiente motivación:

"Con fecha 7 de marzo de 2018 se notificó propuesta de desestimación de su solicitud de rectificación, pues la aplicación de la bonificación prevista en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio una opción y por tanto ejercitable en el plazo de presentación de la declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria según el cual " 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", por lo que se considera que no procede un cambio de la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración.

Con fecha 19 de marzo el solicitante presenta alegaciones a la propuesta de resolución en las que manifiesta su disconformidad con la misma, al entender que no estamos ante el ejercicio de una opción sino de un beneficio fiscal, por lo que no cabe la aplicación del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria en este caso, sino que sería de aplicación el artículo 120.3 de dicha norma , pudiendo instar la rectificación de su autoliquidación sin entienda que ésta ha perjudicado sus intereses legítimos. Lo que la Disposición Adicional Cuarta persigue es dar un tratamiento similar a residentes y no residentes que sean residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Respecto a lo alegado por el solicitante, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias añade una nueva Disposición Adicional cuarta a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , introducida con efectos desde el 1-1-2015, dispone:

«Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.».

Existen por tanto dos regímenes tributarios posibles y ambos son igualmente válidos. Por tanto, si el obligado opta por uno de ellos, no hay error alguno en su autoliquidación que le pueda haber producido un perjuicio a sus intereses legítimos. Se trata de una opción, no siendo posible el cambio de la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración de

acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ."

QUINTO: Se trata de determinar si resultaba de aplicación al recurrente, residente fiscal en Reino Unido, Estado miembro de la UE por entonces, siendo contribuyente en el Impuesto sobre el Patrimonio en 2015 por tener en el territorio de aplicación del impuesto, en este caso de la Comunidad Autónoma de Madrid, bienes y derechos consistentes en dos inmuebles, depósitos y participaciones sociales, la bonificación del 100% en la cuota de este impuesto por vía de rectificación de su autoliquidación, en la que previamente había tributado sin dicha bonificación, una vez transcurrido el plazo voluntario de declaración.

Según el recurrente era procedente la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015, en el momento en que la solicitó. fuera del plazo voluntario de declaración, porque se trataba de un derecho y no de una opción tributaria temporalmente limitada por el vencimiento del plazo voluntario de declaración, pues residía en un estado de la UE, tenía obligación real de contribuir por dicho impuesto, radicando sus bienes y derechos en la Comunidad de Madrid, por lo que resultaba de aplicación la normativa de esta, que establece la bonificación reclamada por la vía de rectificación de su autoliquidación, al amparo del artículo 120.3 de la Ley 58/2003.

Sin embargo, en el acuerdo de la AEAT y en la resolución del TEAR de Madrid que la confirma, se estima que el recurrente tenía un derecho de opción entre dos regímenes tributarios diferentes y alternativos y al no consignar la residencia en territorio de la Comunidad de Madrid en su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015, optó por la normativa estatal que no prevé la bonificación del 100% sobre la cuota prevista por la normativa de dicha Comunidad y cuya aplicación pretende extemporáneamente una vez transcurrido el plazo voluntario de declaración contraviniendo el artículo 119.3 de la citada Ley.

Pues bien, para resolver esta cuestión deben tenerse en cuenta las normas siguientes:

El artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, bajo la rúbrica sujeto pasivo que dispone:

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarse mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley. En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estado extranjeros en España, quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, según el artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Madrid, en adelante CAM, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales de la CAM en materia de tributos cedidos por el Estado, para el Impuesto sobre el Patrimonio, establece una bonificación general al disponer:

Síguenos en...

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si esta es positiva salvo nulidad.

Además, según el artículo 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, sobre Sistema de financiación de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía, relativo al *Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio*:

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio

Y conforme a la Disposición Final 4ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 5/2004, de 5 de marzo y de otras normas tributarias, que añadió una nueva Disposición Adicional Cuarta a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio relativa a las *Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo*, vigente desde 1/01/2015 conforme a la Disposición Final Sexta y con la siguiente redacción:

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.»

De toda esta normativa se desprende con toda claridad que a partir del 1/01/2015, los residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en este caso en Reino Unido entonces integrante de dicha Unión, que tengan obligación real de contribuir por radicar sus bienes y derechos en la Comunidad Autónoma de Madrid, conforme a la normativa de esta tienen derecho a la bonificación del 100% sobre la cuota sin opción alguna, siendo este el único régimen tributario posible.

Es verdad que el recurrente en su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015 no consignó la Comunidad de Madrid como su lugar residencia, pero es que no podía hacerlo porque su residencia entonces se encontraba en Reino Unido, en la ciudad de Londres de lo que dejó constancia y como quiera que sus bienes y derechos radicaban en el territorio de dicha comunidad, tenía obligación real de contribuir, quedó sujeto a la normativa de la Comunidad de Madrid y en consecuencia también a la bonificación del 100% sobre la cuota.

No existe opción de tributación sino una tributación única en relación a un tributo cedido por el Estado a la Comunidad de Madrid por cuya normativa se rige, de manera que no resultaba de aplicación el límite previsto por el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor:

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.

Pero sí resultaba aplicable el artículo 120.3 de la misma Ley, relativo a las autoliquidaciones, que establece:

3. 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. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Y en consideración a que el recurrente, por las razones más arriba expuestas, tenía derecho a que se aplicase la bonificación del 100% sobre la cuota en su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015 y erróneamente no la aplicó, tiene derecho a la rectificación de su autoliquidación con estimación del presente recurso.

SEXTO: Se hace expresa imposición de las costas procesales a la Administración a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A los efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA en caso de devengo de este impuesto,

atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la sustanciación del procedimiento.

FALLAMOS

Que, debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Don Celestino contra la resolución de 28/09/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económica administrativa número NUM000, interpuesta contra la desestimación de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015, por ser contraria a Derecho esta resolución que se anula junto al acto del que procede, reconociendo el derecho del recurrente a la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2015 para que se aplique la bonificación del 100% sobre la cuota, previsto por la normativa de la CAM, donde tenía obligación real de contribuir, con devolución de los ingresos indebidos que resulten y con intereses. Se hace expresa imposición de costas a la Administración.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-2160-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-2160-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

