

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093046

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 627/2023

SUMARIO:

Prescripción. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. De ingresos indebidos. Interrupción. Por actuación del obligado tributario. En fecha 20 de mayo de 2016 la parte reclamante presentó una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sucesiones derivada de una herencia acaecida el 25 de febrero de 2015, al objeto de regularizar la deducción por doble imposición internacional. La autoliquidación se presentó aplicando la normativa estatal y no la normativa autonómica. Con fecha 22 de julio de 2020, presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación solicitando la aplicación de la normativa autonómica catalana. La Administración examinó que entre primera autoliquidación, presentada el 23 de febrero de 2016, y la solicitud de devolución, presentada el 22 de julio de 2020, había transcurrido el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución. A juicio de la Sala, el planteamiento correcto sería, no tanto si se interrumpe o no el plazo de prescripción por la presentación de la declaración complementaria, cuanto cuál es el día inicial «dies a quo» del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, el día posterior a la presentación de la autoliquidación inicial, o el día posterior a la presentación de la autoliquidación complementaria, puesto que, si se parte de esta segunda fecha, entraría en juego el artículo 67.1, párrafo 5, de la Ley 58/2003 (LGT) según el cual en el caso c) del artículo 66 LGT el plazo de prescripción comenzará a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido. Presupuesto lo anterior, cabría preguntarse si el ingreso indebido se realizó cuando se autoliquidó la primera vez, o cuando se presentó la segunda autoliquidación, complementaria de la anterior, y se ingresó la deuda tributaria restante. Basta con reseñar que la declaración fue complementaria de la anterior por las razones de la provisionalidad de la autoliquidación del Estate Tax en EEUU, impuesto similar al de sucesiones y donaciones, que motivó la solicitud de prórroga del plazo de autoliquidación, de tal forma que ha de entenderse que la única autoliquidación afectada por la solicitud de rectificación fue la presentada el 20 de mayo de 2016, pues ésta se presentó al objeto de regularizar la deducción por doble imposición internacional, porque sustituía a la anterior que no podía tener otro carácter que el de provisional y fijó la deuda tributaria definitiva, en el sentido de la que, sumando ambas sumas, se debía a la Hacienda Pública y así se liquidó e ingresó, como una deuda total, de la que se había realizado un pago previo. Por tanto, no cabe sostener que hubiera prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, por lo que ha de estimarse esta pretensión y anularse las resoluciones recurridas, lo que conduce de lleno a examinar si se produjo o no un ingreso indebido y si el recurrente tiene o no derecho a la devolución por aplicación de la DDI.

ISD. Sujeto pasivo. Libertades comunitarias. Libre circulación de personas. Libre circulación de mercancías. Deducción por doble imposición internacional. La resolución administrativa, aunque reconoció que se cumplían los requisitos para la aplicación de la normativa catalana del ISD, no obstante, denegó la solicitud porque eliminó la DDI, entre otras razones, porque no constaba que se hubiera repercutido el importe del impuesto pagado en EEUU al sujeto pasivo. A juicio de la Sala no se aprecia ninguna dificultad interpretativa del artículo 23.1 de la Ley 29/1987 (Ley ISD), cuando, como en este caso, el impuesto sucesorio en EEUU es satisfecho con cargo y por cuenta de la herencia yacente, e ingresado no por los herederos sino por los «executors», es decir, por los albaceas como gastos de administración. El precepto no establece esta condición sino que se trate de un impuesto similar que haya dado lugar a un pago tributario efectivo en el país de que se trate, es decir, no condiciona su aplicabilidad a ningún elemento subjetivo, como quien realice el pago, etc, como erróneamente ha sostenido la Administración Tributaria. [Vid., STJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto nº C-127/12 (NFJ054901), Consulta DGT, de 14-01-2010, nº V0010/2010 (NFC037137)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 66, 67 y 68.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 127 y 128.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 23.1.

PONENTE:

Don Marcial Viñoly Palop.

Magistrados:

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP
Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000627 /2023

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05455/2023

Demandante: Justo

Procurador: JACOBO GANDARILLAS MARTOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a doce de abril de dos mil veinticuatro.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo 627/2023 que ante esta Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Justo, representada por el Procurador D. JACOBO GANDARILLAS MARTOS, contra la Resolución dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de fecha 29 de marzo de 2023 por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los Acuerdos de la AEAT de fecha 23 de noviembre de 2021 por los que se desestiman la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en fecha 4 de mayo de 2023, Siendo admitido a trámite el recurso por decreto de fecha 10 de mayo de 2023, con reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, y, en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 23 de junio de 2023, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

<< ...dicte sentencia por la que anule y deje sin efecto la resolución del TEAC impugnada, así como los actos que confirma esta, anulándolos, por ser contrarios a Derecho, acordando la procedencia de la rectificación solicitada y la consiguiente devolución de ingresos indebidos con los intereses correspondientes.>>.

Tercero.

La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 16 de agosto de 2023, en el cual, tras alegar los hechos, y, los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

Cuarto.

Fijada la cuantía y presentadas por las partes conclusiones sucintas, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

Quinto.

Se señaló para votación y fallo el día 7 de febrero de 2024, fecha en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

Sexto.

- La cuantía del recurso se ha fijado en INDETERMINADA.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Por la representación de D. Justo se recurre la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de marzo de

2023 por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los Acuerdos de la AEAT de fecha 23 de noviembre de 2021 por los que se desestiman la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segundo.

Son antecedentes a tener en cuenta al objeto de resolución del presente recurso y que constan en la resolución del TEAC:

- - El 25 de febrero de 2015 falleció D^a. María Dolores, de nacionalidad estadounidense y residente en Estados Unidos, dejando como beneficiario en una onceava parte de sus bienes (localizados tanto en Estados Unidos como en España) a la parte reclamante, residente en el municipio de Barcelona.

- El 23 de febrero de 2016 se ingresó el importe correspondiente a la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones presentada de la que resultaba una cuota a ingresar de 975.107,44 euros.

- En fecha 20 de mayo de 2016 la parte reclamante presentó una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sucesiones, al objeto de regularizar la deducción por doble imposición internacional. El importe de la deducción por doble imposición internacional ascendía a 1.780.165,47 euros (19.581.820,15 euros dividido entre 11 herederos), por lo que resultó una cuota tributaria adicional a ingresar de 231.714,32 euros, que se satisfizo en fecha 12 de mayo de 2016. La citada autoliquidación del ISD se presentó aplicando la normativa estatal y no la normativa autonómica.

- Con fecha 22 de julio de 2020, la parte reclamante presentó ante la Administración tributaria solicitud de rectificación de la autoliquidación del ISO presentada solicitando la aplicación de la normativa autonómica catalana.

- Por resolución de 23 de noviembre de 2021, y en relación con la autoliquidación inicial del ISD, se desestima la solicitud presentada al considerar que se halla prescrito el derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

- Por resolución de 23 de noviembre de 2021, y relación con la autoliquidación complementaria del ISD, se razona que no se cumplían los requisitos que exige la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

- Frente a estas dos resoluciones se interpuso la reclamación económico-administrativa que resultó desestimada por la del TEAC que es objeto del presente recurso.

Tercero.

Las cuestiones planteadas en el presente recurso son idénticas a las planteadas en el PO 626/2023 y resueltas por sentencia de 26 de marzo de 2024, por lo que nos remitimos a lo allí resuelto.

Se razonaba en la referida sentencia:

SEGUNDO.- Sobre la prescripción.

8.Como hemos avanzado, la declaración de prescripción sólo afecta a la solicitud (formulada el 22 de julio de 2020) de rectificación y devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación de 23 de febrero de 2016, lo que supone desenfocar "ab initio" el problema, porque la solicitud de rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos no diferenció ambas autoliquidaciones, sino que se dirigió únicamente frente a la presentada el 20 de mayo de 2016, lo que resulta incontestable con una somera lectura de la solicitud.

9.En efecto, resulta incuestionable (basta con leer la solicitud de 22/7/2020, que lleva por título solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en concepto de ISD (modelo 650), en fecha 6 de mayo de 2016, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos) que se pretendió, con carácter principal, la devolución de todo lo ingresado (la suma de las dos autoliquidaciones), por ser la normativa española contraria al derecho de la UE, y con carácter subsidiario la aplicación de la normativa de la CA de Cataluña, rectificando la autoliquidación (ambas) y devolviendo la diferencia que por beneficios fiscales aplicables por la legislación autonómica le corresponderían, en definitiva, según las cuentas que se recogen en el escrito 1206.821,76 euros (liquidados conforme a la legislación estatal y abonados) o 719.281,11 euros, que le correspondería según la legislación catalana, reclamando, en consecuencia, la devolución de 487.540,65 euros, más los intereses de demora, con cita del artículo 32.2 LGT (intereses de demora en devolución de ingresos indebidos).

10.Sin embargo, la resolución del Departamento de Gestión de la AEAT examinó si entre la primera autoliquidación, presentada el 23 de febrero de 2016, y la solicitud de devolución, presentada el 22 de julio de 2020, había transcurrido o no el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución, llegando a la conclusión de que se había producido la prescripción, pues, obvio resulta que entre ambas fechas transcurrió el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66.c), en relación con los artículos 67 y 68.3 a) LGT.

11.La demanda esgrime varios argumentos alternativos para llegar a la conclusión de que no se había producido la prescripción.

12.El primero de ellos aduce una interpretación ciertamente artificiosa, cual es que realmente con la autoliquidación complementaria se pretendía obtener no una devolución de ingresos indebidos, sino una liquidación de la Administración tributaria que determinara la deuda tributaria, teniendo en cuenta los datos ofrecidos en esta segunda autoliquidación, de tal manera que no sería aplicable el apartado c) del artículo 66 LGT, a cuyo tenor, por lo que ahora importa, prescribirá a los cuatro años el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, sino el apartado a) del mismo artículo, que regula la prescripción (también cuatro años) del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, momento a partir del cual podría ejercer (el recurrente) su derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos derivados del dicha rectificación, conforme al apartado d) del artículo 66 LGT. Partiendo de esta construcción argumental, la autoliquidación complementaria, presentada el día 20 de mayo de 2016, habría interrumpido el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y, por tanto, la solicitud de rectificación de la autoliquidación se presentó dentro de los límites temporales para que la AEAT emitiera la liquidación, que aún hoy no habría emitido.

13.La resolución recurrida (y la del TEAC que la confirmó) rechazan el efecto interruptivo de la prescripción de la autoliquidación complementaria porque ésta no se encuentra entre las causas de interrupción previstas en el artículo 68 LGT.

Los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de la resolución del TEAC lo explican con claridad, y además, tras plantear todos los preceptos aplicables, concluye que "entre los supuestos aludidos (los previstos en el artículo 68.3 a) LGT) no figura como supuesto de interrupción la presentación de autoliquidaciones complementarias. Teniendo presente la prohibición de analogía contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, cabe desestimar la pretensión de la parte reclamante de que la autoliquidación complementaria pudo interrumpir el plazo de prescripción, y, en consecuencia, la presentación de la solicitud de ingresos indebidos fue realizada una vez que ya había prescrito el derecho".

14.Frente a la anterior conclusión la demanda sostiene que dicho plazo fue interrumpido por la presentación de la autoliquidación complementaria formalizada el 20 de mayo de 2016, fecha desde la que no se habría consumado la prescripción del derecho a la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación de 23 de febrero de 2016, si computamos los efectos interruptivos surgidos por las normas del Covid 2019, como hizo la resolución del TEAC en cuanto a la autoliquidación complementaria, y no ha resultado controvertido.

15.Ya hemos calificado este planteamiento como artificioso, bastando con detenerse en el contenido del escrito presentado el 22 de julio de 2020 para llegar a la conclusión de que lo pretendido no fue lo que dice la demanda, sino la mera devolución de todo o parte de lo ingresado, sobre la base del incumplimiento de la normativa española del derecho de la UE, lo que o bien posibilitaría la devolución de todo lo ingresado, o bien lo correspondiente a la diferencia entre lo liquidado y lo que resultaría de aplicar la normativa autonómica catalana, corrigiendo así ese incumplimiento de las normas UE, diferencia que fue explicitada en el propio escrito, que, por tanto, no buscaba la intervención de la AEAT para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, -ya lo hemos explicado y a ello nos remitimos-.

16.En consecuencia, no cabe sino considerar que lo solicitado el 22 de julio de 2020 no fue sino la devolución de ingresos indebidos, tras la rectificación de la autoliquidación definitiva, -la autoliquidación complementaria-, y no la intervención de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante una liquidación, de acuerdo con los datos ofrecidos por el interesado en esa solicitud, que se limitaba, lo reiteramos, a la aplicación de la legislación europea y catalana, no a la aplicabilidad de la DDI, por cierto, único dato que fue modificado en beneficio de la Hacienda Pública en la autoliquidación complementaria.

17.De ahí que carezca de relevancia la extensa argumentación de la demanda sobre esta cuestión y sean inaplicables las diferentes sentencias del Tribunal Supremo, y nuestras, esgrimidas en apoyo de esta posición jurídica, porque se refieren a otros supuestos de hecho.

18.Además de este argumento, la demanda sostiene que, aunque se entendiera que la solicitud deducida era la de devolución de ingresos indebidos, y, por tanto, era aplicable el artículo 66,c) LGT, la presentación de la autoliquidación complementaria habría interrumpido la prescripción de tal derecho, y, en consecuencia, la solicitud se habría presentado dentro del plazo de cuatro años previsto en la norma, por lo que la resolución del TEAC y la anterior que apreció la prescripción del derecho a solicitar la devolución, serían contrarias a derecho.

19.El TEAC rechaza este segundo argumento, al decir que entre los supuestos de interrupción de los plazos de prescripción del artículo 68.3 a) LGT no encaja la presentación de la autoliquidación complementaria, que hizo el interesado.

El TEAC parte de un hecho fácilmente constatable, entre los supuestos que expresa el mencionado artículo no se encuentra la autoliquidación complementaria, y, además, rechaza la aplicación analógica de otros supuestos, cual sería la presentación de la autoliquidación complementaria, como sostiene la demanda.

20.Frente a ello la demanda sostiene que el precepto en cuestión (artículo 68.3 a) LGT) si contempla como supuesto de interrupción la actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la rectificación de su autoliquidación, y no cabe entender sino que con la autoliquidación complementaria se rectificó la autoliquidación anterior, en cuanto a la suma de la DDI (ya hemos explicado en qué consistió la autoliquidación del 20 de mayo de 2016).

21.En efecto, la demanda (página 20 Ad cautelam) arguye que lo que supuso la presentación de la autoliquidación complementaria fue la rectificación de la autoliquidación inicial, en cuyo caso no habría duda de que el artículo 68.3.a) LGT si contempla la interrupción del plazo de prescripción por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la rectificación de su autoliquidación, dado que la autoliquidación complementaria pretendía rectificar y sustituir la autoliquidación inicialmente presentada en tanto que había determinado incorrectamente el importe de la DDI, de tal forma, -esto entronca con el planteamiento del "dies a quo" al que nos referiremos- que la autoliquidación complementaria se convierte en la autoliquidación definitiva al sustituir a la anterior modificando uno de los elementos de la misma, la deuda tributaria definitiva, que resulta a favor de la Hacienda Pública, en el sentido definido por el artículo 119 del RGAT referido a las autoliquidaciones complementarias.

22.Desde luego esta perspectiva no fue examinada por las resoluciones recurridas y resulta, a nuestro juicio, ajustada a derecho.

23. Ahora bien, partiendo de esta última construcción argumental, el planteamiento correcto sería, a nuestro juicio, no tanto si se interrumpe o no el plazo de prescripción por la presentación de la declaración complementaria, cuanto cuál es el día inicial "dies a quo" del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, el día posterior a la presentación de la autoliquidación inicial, o el día posterior a la presentación de la autoliquidación complementaria, puesto que, si partiéramos de esta segunda fecha, entraría en juego el artículo 67.1, párrafo 5, LGT, según el cual en el caso c) del artículo 66 LGT el plazo de prescripción comenzará a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido.

24. Presupuesto lo anterior, cabría preguntarse si el ingreso indebido se realizó cuando se autoliquidó la primera vez, o cuando se presentó la segunda autoliquidación, complementaria de la anterior, y se ingresó la deuda tributaria restante.

25. Basta con reseñar que la declaración fue complementaria de la anterior por las razones de la provisionalidad de la autoliquidación del Estate Tax en EEUU, impuesto similar al de sucesiones y donaciones, que motivó la solicitud de prórroga del plazo de autoliquidación, -véase a este respecto la explicación de la demanda en los párrafos 117 a 124, especialmente este último, a los que nos remitimos, que no han resultado contradictorios-, de tal forma que ha de entenderse que la única autoliquidación afectada por la solicitud de rectificación fue la presentada el 20 de mayo de 2016, pues ésta se presentó al objeto de regularizar la deducción por doble imposición internacional, porque sustituía a la anterior que no podía tener otro carácter que el de provisional, -porque provisional era la suma ingresada en favor del Tesoro norteamericano, como así se ha revelado-, y fijó la deuda tributaria definitiva, en el sentido de la que, sumando ambas sumas, se debía a la Hacienda Pública y así se liquidó e ingresó, como una deuda total, de la que se había realizado un pago previo, llámese como se quiera; basta con ver el modelo de la autoliquidación para comprenderlo, y la demanda lo ha explicado con mucha claridad.

26. Así las cosas, no cabe sostener que hubiera prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, por lo que ha de estimarse esta pretensión y anularse las resoluciones recurridas, lo que nos conduce de lleno a examinar si se produjo o no un ingreso indebido y si el recurrente tiene o no derecho a la devolución, que, ya lo advertimos, en la forma y con el alcance planteado por la demanda, se refiere a la aplicabilidad de la DDI, porque las cuestiones atinentes a la (aplicabilidad) de la legislación europea y catalana han sido explícitamente admitidas por el TEAC y por las resoluciones originariamente recurridas.

TERCERO. Sobre los requisitos para obtener la devolución. La DDI.

27. En el examen del fondo de la cuestión, es preciso partir de la premisa, no discutida, o más bien aceptada por la Administración Tributaria, -ya lo hemos dicho- que resultaría aplicable la normativa autonómica catalana, y, por tanto, la aplicación de sus reducciones y bonificaciones, y no la nacional, por mor de la normativa de la UE, interpretada por la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, (Asunto C-127/12) sobre la que se asienta la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sección Quinta), de 19 de febrero de 2018, sobre la que pivotó la argumentación jurídica de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

28. Nuevamente la resolución administrativa, originariamente recurrida, y la del TEAC que la confirmó, han desenfocado el problema y no han tenido en cuenta el verdadero contenido de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, porque ésta sólo pretendía que a la liquidación del impuesto de sucesiones por la herencia recibida de la causante, residente en EEUU, le fuera aplicable la normativa europea y por ello solicitó la devolución de la suma total ingresada (la suma de las dos autoliquidaciones), y, subsidiariamente, la prevista en Cataluña y no la estatal, como había autoliquidado, por las razones que acabamos de señalar, lo que determinaría la devolución de lo ingresado a mayores.

29. Nada planteó la solicitud sobre la deducción por doble imposición internacional (DDI), que había practicado supeditada a la liquidación que había efectuado en EEUU, y por tal razón hizo la autoliquidación complementaria que redujo esa DDI, aflorando una mayor cuota tributaria que la inicial, y provisional autoliquidación, porque, como decimos, estaba supeditada, por obvias razones, a lo que resultara de la liquidación practicada en EEUU.

30. Sin embargo, la resolución administrativa, aunque reconoció que se cumplían los requisitos para la aplicación de la normativa catalana del ISD, no obstante, denegó la solicitud porque eliminó la DDI, por las razones dichas (sobre las que nos pronunciaremos más adelante), entre otras, porque no constaba que se hubiera repercutido el importe del impuesto pagado en EEUU al sujeto pasivo.

31. Resultaría discutible desde la perspectiva de los artículos 127 y 128 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio (por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, RGAT), que habiendo solicitado la rectificación por otras razones la Administración valorara otros extremos sin seguir un procedimiento de comprobación autónomo, puesto que el artículo 127 le atribuye unas concretas facultades de comprobación de determinadas circunstancias, entre las que difícilmente encajaría la de otros elementos diferentes de los afectados por la solicitud de rectificación.

Pero esta es una cuestión que la demanda ha descartado plantear, hemos de entender que deliberadamente, porque sí la esbozó en el escrito de reclamación económico-administrativa.

32.La demanda que, acertadamente, considera incontrovertida la cuestión de la aplicabilidad de la normativa catalana, lo que, a nuestro juicio, hubiera sido suficiente para estimar la pretensión actora, dado su real contenido (ya lo hemos explicitado), sin embargo, entra en la contienda de la DDI, de tal manera que la pretensión actora se fundamenta en la aplicación del artículo 23.1 de la Ley 29/1987, de 18/12, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, para la aplicación de la DDI, al haberse acreditado que se satisfizo en EEUU un impuesto similar.

33.El artículo 23.1 de la LISD, determina, por lo que ahora interesa, cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal (cual es el caso), tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes: a) el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España; b) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

34.Interpretándolo, la demanda trae a colación la contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0148-08 y V0010-10), que ha determinado que el importe satisfecho en concepto de los impuestos sucesorios del Reino Unido (inheritance Tax), y de EEUU (Estate Tax), respectivamente, con cargo y por cuenta de la herencia yacente, puede aplicarse como deducción por doble imposición internacional, en virtud del artículo 23.1 de la LISD. Y, entrando en el contenido de esta última consulta, que se basa en la primera, señala que será igualmente aplicable la deducción por doble imposición prevista en el artículo 23 de la Ley 29/1987 (cuestión c), debiendo aportarse para acreditar el pago del impuesto norteamericano la carta de su pago, y, en caso de que esta no fuera suficiente, los justificantes que demuestren la efectividad de ese pago ante la autoridad pública correspondiente (cuestión e); sosteniendo la demanda que se aportó durante el procedimiento los documentos acreditativos del pago del Estate tax correspondiente a esta herencia, habiendo admitido la Administración tributaria el efectivo ingreso, toda vez que pero consideró que este importe podía deducirse como deuda deducible de la masa hereditaria, si bien entendió que no cumplía los requisitos para aplicarse como DDI.

35.La resolución del TEAC se muestra conforme con el contenido de la resolución originariamente recurrida que sostiene que el impuesto estadounidense fue abonado con cargo a la herencia yacente, de conformidad con la disposición testamentaria que recogía esta cláusula: "sin distribución ni reembolso de ningún beneficiario"; en definitiva, porque, por aplicación de esta cláusula, no constaba que se hubiera repercutido el importe del impuesto pagado en EEUU al sujeto pasivo (al recurrente). Y, además de por esta razón, entendió que no cabía la DDI porque faltaba la identificación de los bienes situados en España y fuera de España, etc. En fin, argumentó la minoración de la base de tributación, al actuar como una deuda deducible, por lo que la DDI supondría una duplicidad en la minoración del cálculo del impuesto, primero minorando la base imponible a través de su consideración de deuda, y en segundo lugar como una disminución de la cuota.

36.La demanda explica en qué consiste el tributo americano, que no puede considerarse el mismo que en España, -pero la norma dice "similar"-, cómo se liquidó, por qué cuantía y a cargo de quién; también explica la distribución de bienes, en España y en el extranjero, a los fines de determinar la menor de las dos sumas a las que se refiere el artículo 23.1 (citado) etc.-ver los párrafos 116 y siguientes de la demanda-

Ninguna de estas alegaciones ha merecido respuesta alguna, y no hay razón para ponerlas en tela de juicio.

Y carece de relevancia, a los fines que nos ocupan, la interpretación que de la disposición testamentaria hizo la Administración Tributaria ("...y en relación con mi propiedad en España....todos los impuestos sobre transmisiones y el patrimonio gravados por Estados Unidos o cualquiera de sus estados....serán pagados por mis albaceas como si dichos impuestos fueran gastos de administración, sin distribución ni reembolso de ningún beneficiario, se cargarán a mi patrimonio residual y se pagarán a partir de él"), puesto que las normas tributarias están regidas por el principio de legalidad y son indisponibles, y el pago del tributo se somete a las normas vigentes, si la voluntad del testador no fuera concorde con ellas, sin perjuicio de que la interpretación que de esta disposición testamentaria ofrece la demanda resulta perfectamente admisible.

37. Ni la resolución recurrida (la del TEAC y la anterior de la AEAT), ni la contestación a la demanda examinan los requisitos legales a los que se supedita la DDI, los del artículo 23.1 de la Ley ISD.

Ciertamente la contestación a la demanda rechaza que sean aplicables las consultas vinculantes citadas por la demanda sobre la interpretación del artículo 23.1, porque no se dan idénticos presupuestos de hecho. No lo apreciamos así.

En efecto, de las mismas se desprende que, sin perjuicio de acreditar la efectiva tributación en el extranjero por un tributo similar, que haya gravado la herencia en aquel país, lo que va de suyo, pues en otro caso se produciría un enriquecimiento injusto, la posibilidad de llevar a cabo la DDI es plausible, mientras que con la decisión aquí combatida nunca podría resultar operativa la ley española para la herencia recibida por un residente en España de un causante residente en EEUU, donde el sistema de tributación es diferente, aunque "similar" al de España. Entenderlo de otra manera, realizar una comparativa entre términos iguales es conceptualmente imposible y aboca a la inaplicación de la norma española y, como sostiene la demanda, a la vulneración de la libre circulación de capitales a que se refiere el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE.

38.No apreciamos ninguna dificultad interpretativa del artículo 23.1, cuando, como en este caso, el impuesto sucesorio en EEUU es satisfecho con cargo y por cuenta de la herencia yacente, e ingresado no por los herederos

sino por los "executors", puesto que el mencionado artículo 23.1 no establece esta condición sino que se trate de un impuesto similar que haya dado lugar a un pago tributario efectivo en el país de que se trate, es decir, no condiciona su aplicabilidad a ningún elemento subjetivo, como quien realice el pago, etc, como erróneamente ha sostenido la Administración Tributaria.

39. Siendo esto así, ninguna duda cabe de que, acreditado el pago efectivo, se cumplen las condiciones a las que la contestación a las consultas mencionadas supeditaba la aplicabilidad de la DDI, al cumplir los requisitos del artículo 23.1 (citado).

40. Y de la documental aportada, -ver párrafos 105 y siguientes de la demanda-, y, sobre todo, de la ausencia de contestación por parte de la Administración Tributaria, no puede dudarse que el impuesto se satisfizo en EEUU, por lo que para evitar la doble imposición, de la liquidación que procediera pagar en España será deducible el importe efectivo de lo satisfecho en EEUU por el impuesto que haya gravado la herencia en aquel país, como, sin lugar a duda alguna, expresan las dos aludidas consultas vinculantes, a las que debió supeditarse la resolución recurrida.

41. Por todo lo anterior, como quiera que la demanda, de manera coincidente con la autoliquidación, (párrafo 152) ha calculado la DDI, a la que tenía derecho y que fue indebidamente suprimida por las resoluciones recurridas, procede la anulación de éstas y de la resolución del TEAC; y dado que la pretensión consistía en rectificar la autoliquidación definitiva (las dos), y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, esto es, la diferencia a su favor entre las que se liquidaron con arreglo a la legislación estatal, y las que hubieran correspondido de haberse aplicado la normativa catalana sobre esta sucesión, que la demanda ha cifrado en 487.540,65 euros, y no ha resultado enervado de contrario, procede la estimación íntegra de la demanda y la condena a la Administración Tributaria a la devolución de dicha suma, más los intereses legales de la misma desde su ingreso."

Es de hacer notar que en el presente recurso se cuantifica la cantidad a devolver en 487.540,33 euros, por lo que será esta la cantidad a la que se tiene derecho a su devolución.

Cuarto. Costas.

Se imponen las costas del recurso a la Administración demandada, al resultar vencida en juicio y no existir razones para no imponerlas, conforme a la LJ.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 627/2023, promovido por la representación de D. Justo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de marzo de

2023 y contra las que le preceden, que se anula, por no ajustarse a derecho, con las consecuencias que se derivan de la fundamentación jurídica, imponiendo las costas a la Administración demandada.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, 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, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático.

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.