

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093631

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de junio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 796/2023

SUMARIO:

ISD. 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. Aplicabilidad de los efectos de la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto n.º C-127/12 (NFJ054901) a los residentes. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales.* La madre de la recurrente, residente en Francia, falleció el día 1 de julio de 2019. La recurrente autoliquidó la herencia el 3 de diciembre del mismo año aplicando la normativa estatal y, posteriormente, el 2 de octubre de 2020, solicitó la rectificación de la autoliquidación que había motivado la anterior liquidación, y la devolución de ingresos indebidos, aduciendo la jurisprudencia derivada de la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto n.º C-127/12 (NFJ054901), solicitando la aplicación de la normativa autonómica que, por error, no aplicó en la autoliquidación. El TEAC rechazó el contenido de la solicitud de rectificación de la autoliquidación al afirmar que, estando en presencia de una opción tributaria, la aplicación del derecho de la UE y, por tanto, el de Cataluña, donde radicaba el bien inmueble heredado, no le era dado a la recurrente solicitarlo fuera del plazo de presentación de la autoliquidación, por aplicación del artículo 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT). La Audiencia Nacional recurre a la STS de 30 de noviembre de 2021, rec. n.º 4464/2020 (NFJ084246) para señalar que la doctrina que emana de esta sentencia del Tribunal Supremo exige que en el precepto en el que aparentemente se regula la opción --en este caso, la disp. adic. segunda de la Ley 29/1987 (Ley ISD)-- se describa una alternativa normativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes, lo que no es el caso, pues el tenor literal de la disp. adic. segunda confiere un derecho a aplicar la legislación autonómica, no condicionado por elemento temporal alguno, más allá de la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que no se hubiera ejercitado ese derecho. Por ello, la disp. adic. segunda no regula una opción, sino un verdadero derecho ejercitable sin las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 LGT, de tal forma que, en este caso, la recurrente tenía derecho a aplicar la normativa catalana.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3.2 y 119.3.

Ley 29/1987 (Ley ISD), disp. adic. segunda.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristan.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000796 /2023

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05445/2023

Demandante: Tomasa

Procurador: SR. FEIXÓ FERNÁNDEZ VEGA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veintiuno de junio de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 796/2023, promovido por el Procurador Sr. Feixó Fernández Vega, en nombre y representación de la recurrente Tomasa, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 28 de febrero de 2023, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa (NUM000) formulada por la recurrente contra anterior resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de 28 de agosto de 2020, y la posterior de 14 de octubre de 2020, que desestimó el recurso de reposición, que confirmaron el acuerdo de liquidación de 28 de agosto de 2020, referido al Impuesto sobre sucesiones devengado por el fallecimiento de la madre de la recurrente, Ascension.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 28 de febrero de 2023, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa (NUM000) formulada por la recurrente contra anterior resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de 28 de agosto de 2020, y la posterior de 14 de octubre de 2020, que desestimó el recurso de reposición, que confirmaron el acuerdo de liquidación de 28 de agosto de 2020, referida al Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de la madre de la recurrente, Ascension.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador Sr. Feixó Fernández Vega, mediante escrito presentado el 3 de mayo de 2023 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, el Procurador de la parte recurrente presentó escrito de demanda el 18 de septiembre de 2023, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule las resoluciones recurridas.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 20 de octubre de 2023, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que se dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Quinto.

No habiéndose recibido el pleito a prueba, se declaró concluso el procedimiento, y se señaló para su votación y fallo el día 12 de junio de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso. Hechos relevantes del mismo. Cuestión litigiosa.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 28 de febrero de 2023, por la que se desestimó la reclamación económica administrativa (NUM000) formulada por la recurrente contra anterior resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de 28 de agosto de 2020, y la posterior de 14 de octubre de 2020, que desestimó el recurso de reposición, que confirmaron el acuerdo de liquidación de 28 de agosto de 2020, referida al Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de la madre de la recurrente, Ascension.

2. La madre de la recurrente, Ascension, residente en Francia, falleció el día 1 de julio de 2019, siendo viuda de Daniel, padre de la recurrente, también residente en Francia, fallecido el día 28/5/2019.

3. El 25/9/2019, la recurrente aceptó la herencia de su madre y, como heredera de ésta, adquirió en pleno dominio el caudal hereditario, una mitad por liquidación de la comunidad conyugal y la transmisión de la participación de su padre, y la restante mitad como heredera de su madre; todos residentes en Francia

4. La recurrente presentó autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones, en nombre de la madre, por el fallecimiento del padre, el 3/12/2019, aplicando la normativa estatal española.

5. Poniendo fin a un procedimiento de verificación de datos de la anterior autoliquidación, el 28/8/2020 se notificó liquidación dando lugar a una cuota a ingresar de 10.979,38 euros, (de los cuales 10.716,94 corresponden a cuota, y 26,43 a intereses de demora) diferencia entre lo declarado por la recurrente y la liquidación realizada por la Administración.

6. Como reconoce el antecedente de hecho primero de la resolución del TEAC, objeto del recurso, y se desprende del expediente administrativo, en lo que aquí interesa, esta liquidación, que constituye el acto administrativo originariamente recurrido ante el TEAC, se pronunció sobre varias cuestiones, tales como la no procedencia de la deducción del impuesto soportado en la adquisición hereditaria precedente (la del padre, Sr. Daniel), por no tratarse de sucesión de descendientes, o bien la reducción (no reducción) por vivienda, determinando en consecuencia un tipo medio del 18,08%, el cual se aplica sobre el valor de los bienes inmuebles situados en España, conforme a lo solicitado en el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación formulado por la recurrente, dando lugar a una liquidación de 10.716,94 euros como resultado del procedimiento de gestión de verificación de datos.

No se refirió, sin embargo, a las cuestiones de la aplicabilidad del régimen de la CCAA, en virtud de las sentencias del TJUE, entre otras, señaladamente la de 3 de septiembre de 2014.

7. No obstante, el 2 de octubre de 2020, la recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada el 3/12/2019, que había motivado la anterior liquidación, y la devolución de ingresos indebidos, en este caso sí, aduciendo la jurisprudencia derivada de la aludida sentencia de 3 de septiembre de 2014, rectificación que no consta que obtuviera respuesta.

8. La solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 2 de octubre de 2020 considera que se incurrió en error, al no haber tenido en cuenta la legislación autonómica catalana, conforme estableció la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, en el asunto C-127/12, -basta con subrayar esto, sin necesidad de entrar en el contenido de dicha jurisprudencia, por ser irrelevante para los fines de esta sentencia-, cuya aplicabilidad no se discute.

9. La resolución del TEAC contra la que se dirige este recurso, no abordó la fiscalización de la liquidación de 28 de agosto de 2020, por las cuestiones que hemos reseñado, sino que, sin que aparentemente le fuera sometido a su conocimiento, rechazó el contenido de la solicitud de rectificación de la autoliquidación al afirmar que, estando en presencia de una opción tributaria, la aplicación del derecho de la UE y, por tanto, el de la CCAA de Cataluña,

donde radicaba el bien inmueble heredado, no le era dado a la recurrente solicitarlo fuera del plazo de presentación de la autoliquidación, por aplicación del artículo 119 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, la resolución del TEAC resuelve la cuestión litigiosa desestimando la reclamación porque la recurrente no modificó la opción por la aplicación de la normativa autonómica dentro del plazo voluntario de declaración, pese a que la disposición adicional segunda de la Ley reguladora del impuesto sobre sucesiones (ley 29/1987, de 18/12) permite optar por cualquiera de las dos normativas (estatal o autonómica), y esta norma entró en vigor el 1 de enero de 2015.

10. Esta es la cuestión que resolver: si la recurrente tiene derecho a aplicar en la sucesión de su madre la normativa autonómica catalana o ya no puede hacerlo porque constituye una opción que sólo es ejercitable dentro del plazo de declaración, con arreglo al artículo 119 LGT, 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 periodo reglamentario de declaración".

Es una opción o es un derecho.

Segundo.

La decisión del Tribunal.

11. El marco normativo a tomar en consideración para la resolución de este recurso se centra en esencia en la disposición adicional segunda (citada), de adecuación de la normativa del IS a lo dispuesto en la sentencia del TJUE de 3/9/2014 (asunto C-127/12, que dispone, en lo que ahora importa, que "en el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, etc, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CCAA en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

12. Además, ha de tomarse en consideración la redacción del artículo 119.3 LGT, en cuanto regula las opciones tributarias, y la interpretación jurisprudencial sobre el mismo.

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

13. Como señala la demanda, la jurisprudencia que ha interpretado las condiciones que han de darse para entender aplicable este precepto, por tratarse de una opción, aunque referida a otros tributos y circunstancias, es perfectamente aplicable al caso actual, por lo que ha de servirnos de guía.

14. Así la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30/11/2021 (recurso 4464/2020) destaca la falta de precisión y calidad técnica de la regulación de las opciones tributarias en la Ley General Tributaria, diciendo, en lo que ahora importa, que "...pese a que la Exposición de Motivos de la LGT destaca, entre sus "principales objetivos que pretende conseguir [...] reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica", ciertamente, por lo que se refiere a las "opciones tributarias", dista mucho de ser "didáctica".

Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art. 119.3 LGT. Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equívocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal concreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario - como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria - o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

No obstante, a partir de lo hasta expuesto se decantan ya, a modo de frontispicio, dos premisas fundamentales: la una, que esa indefinición normativa no puede perjudicar a quien no la ha generado, esto es, al contribuyente; la otra, que, en ese escenario de indefinición, la aplicación del sistema tributario difícilmente estará en condiciones de asegurar el mandato que encierra el artículo 3.2 LGT: el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

Para esta jurisprudencia, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo,

consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

De tal manera que no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

15. Dicho lo anterior, la doctrina que emana de esta sentencia exige que en el precepto en el que aparentemente se regula la opción (en este caso, la mencionada disposición adicional segunda) se describa una alternativa normativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes, lo que no es el caso, pues el tenor literal de la norma confiere un derecho a aplicar la legislación autonómica, no condicionado por elemento temporal alguno, más allá de la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que no se hubiera ejercitado ese derecho.

Si, como entiende la resolución del TEAC recurrida, la disposición adicional segunda contemplara un supuesto de opción tributaria, no se habría avanzado en la finalidad perseguida por la norma de evitar la discriminación que supondría entre los contribuyentes no residentes respecto de los residentes, que siempre aplicarían la normativa autonómica en la liquidación del tributo.

16. Consecuentemente, hemos de afirmar que la disposición adicional segunda de la Ley del impuesto de sucesiones no regula una opción, sino un verdadero derecho ejercitable sin las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 LGT.

17. Y por ello hemos de afirmar que la resolución del TEAC no se ajusta al ordenamiento jurídico, por lo que en la liquidación del impuesto de sucesiones de la sucesión hereditaria que nos ocupa habrá de aplicarse la normativa autonómica catalana.

18. Ahora bien, esto no conduce a una estimación total del recurso, dado que la liquidación originariamente recurrida contiene otros extremos que no han resultado controvertidos por la reclamación económico-administrativa, y que, por tanto, han de quedar incólumes, salvo en lo que les pueda afectar (si es que les afecta) la aplicación de la normativa catalana del impuesto sobre sucesiones, lo que no podemos anticipar, porque sobre ello no ha habido discusión.

Tercero.

Costas procesales.

En cuanto a las costas, de acuerdo con el artículo 139.1º LJCA, no procede imponerla a ninguna de las dos partes, al no estimarse completamente la pretensión actora.

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

FALLAMOS

Estimar en parte el recurso contencioso administrativo nº 796/2023, promovido por el Procurador Sr. Feixó Fernández Vega, en nombre y representación de la recurrente Tomasa, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 28 de febrero de 2023, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa (NUM000) formulada por la recurrente contra anterior resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de 28 de agosto de 2020, y la posterior de 14 de octubre de 2020, que desestimó el recurso de reposición, que confirmaron el acuerdo de liquidación de 28 de agosto de 2020, referida al Impuesto sobre sucesiones devengado por el fallecimiento de la madre de la recurrente, Ascension, por no ser ajustada a derecho, en los términos que se desprenden de la fundamentación jurídica, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

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 Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.