

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 3 de diciembre de 2024
Rec. n.º 353/2019

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. Convenio con Francia. La operación que da lugar a la liquidación recurrida deriva de una compraventa realizada en Francia por unos contribuyentes residentes en España que no había sido declarada al fisco español. Señalan en su demanda que justificaron que los impuestos satisfechos en Francia fueron debidamente abonados ante el erario público francés desde la propia notaría, ya que, en caso contrario, y de acuerdo con la normativa francesa, el vendedor no residente no puede percibir el precio de la venta. Los recurrentes aportaron dos certificados notariales apostillados, con sus correspondientes traducciones juradas, emitidos por la notaria; en el primero se confirma que se ha abonado una suma en concepto de plusvalía al servicio hipotecario correspondiente, y otro, que se retuvo, y abonó al Catastro, otro importe sobre el importe del precio de venta a fin de liquidar el impuesto de tipo único sobre la cesión de terrenos convertidos en edificables. Ninguno de estos certificados justifica el abono en el Tesoro Público francés de un impuesto equivalente al IRPF en España que hubiera gravado la ganancia patrimonial derivada de la venta de referencia, por lo que no procede la aplicación de la deducción.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN CUARTA
Núm. de Recurso: 0000353/2019
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 05756/2019
Demandante: Mónica, Alberto
Procurador: MERCEDES CARO BONILLA
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado
Ponente Ilma. Sra.: D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER
S E N T E N C I A N^o:
Ilma. Sra. Presidente:
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
Ilmos. Sres. Magistrados:
D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU
D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA
D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER
D^a. ANA MARTÍN VALERO
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a tres de diciembre de dos mil veinticuatro.
La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número 353/2019, interpuesto por la Sra. Caro Bonilla, Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de D. Alberto y de D^a. Mónica, contra la Resolución dictada por el TEAC de fecha 14 de febrero de 2019, que estima en parte el recurso de alzada formulado contra resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de abril de 2015,

Síguenos en...

relativa las liquidaciones practicadas por el IRPF, ejercicio 2007 y 2009 y los acuerdos sancionadores derivados.

Habiendo sido parte en las presentes actuaciones, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la representación de la parte actora en escrito presentado en fecha 3 de mayo de 2019, interpuso el presente recurso contencioso administrativo, que fue admitido a trámite mediante decreto de fecha 17 de mayo de 2019, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado en fecha 3 de octubre de 2019, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando:

" (...)se dicte sentencia en la que estimando íntegramente las pretensiones de la demandante, se anule la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre el recurso de alzada número 00/07453/2015, así como el acuerdo de liquidación por el IRPF de 2009 que subyace a la controversia, con expresa imposición de costas a la parte demandada."

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 20 de noviembre de 2019, oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución administrativa impugnada.

CUARTO.-Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual se señaló para la votación y fallo el día 27 de noviembre de 2024.

QUINTO.-La cuantía del recurso se ha fijado en 559.538,96 €.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a **Carmen Álvarez Theurer**, quién expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Es objeto de impugnación por el recurrente la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 14 de febrero de 2019, que estima en parte el recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 30 de abril de 2015, por la que se resuelve la reclamación número NUM000, relativa las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007 y 2009 y los acuerdos de resolución de los procedimientos sancionadores derivados.

SEGUNDO.-Constituyen antecedentes relevantes de la resolución impugnada, los siguientes:

- Los obligados tributarios habían presentado las declaraciones-liquidaciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, ejercicios 2007 y 2009, según opción de tributación conjunta.
- Las actuaciones inspectoras tuvieron inicio el día 15 de abril de 2011, habiéndose puesto de manifiesto los hechos siguientes:

Alberto y Mónica, durante el periodo impositivo 2009, residentes fiscales en España, han obtenido las rentas derivadas de una transmisión que no han sido declaradas.

En documento notarial de 18 de mayo de 2009, otorgado ante el notario de Toulouse, los obligados tributarios venden a la sociedad TULIPAN ROJO SL un terreno de su propiedad situado en Toulouse, adquirido en documento notarial de 15 de mayo de 2002 por 57.931 euros, resultando una ganancia patrimonial de 183.460,45 euros.

- Por la Inspectora Regional Adjunta, se dictaron en fecha 14 de mayo de 2013 dos acuerdos de liquidación, uno por cada ejercicio regularizado, practicando las correspondientes liquidaciones tributarias confirmando las propuestas.

- Como consecuencia de los hechos contenidos en los acuerdos de liquidación derivados de las actuaciones inspectoras sobre el IRPF de los ejercicios 2007 y 2009, se dictaron en 14 de mayo de 2013, para cada uno de los cónyuges, las correspondientes resoluciones sancionadoras por infracción tributaria, por la comisión, cada uno de ellos, de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria.

-Contra los acuerdos de liquidación, y las resoluciones sancionadoras se interpusieron sendos recursos de reposición que fueron desestimados, interponiéndose ante el TEAR de Andalucía,

Síguenos en...

reclamación económico-administrativa registrada con el número NUM000, en la que recayó resolución parcialmente estimatoria, declarándose prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IRPF de 2007, confirmando las correspondientes al IRPF 2009.

- Interpuesto recurso de alzada, es estimado en parte en virtud de la resolución objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.-La demanda plantea la improcedencia del acuerdo de liquidación por el IRPF de 2009 aduciendo como motivos de oposición:

1.- Nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación dictado el 14 de mayo de 2013, notificado el 16 de mayo siguiente, que no toma en consideración sus alegaciones al acta de disconformidad, presentadas dentro del plazo legal, el 11 de mayo de 2013, porque el acuerdo fue dictado antes de la recepción de las alegaciones que se presentaron por correo administrativo, lo que debería dar lugar a la nulidad de las actuaciones, por haberse eliminado el preceptivo trámite de alegaciones, dejándoles indefensos.

2.- Improcedencia del acuerdo de liquidación IRPF 2009, por cuanto se ha acreditado que se han pasado impuestos por la operación de compraventa en un importe similar al que ahora se exige. Que adjuntaron ante el TEAC, certificación emitida por el Organismo denominado "Conservation des Hypotheques" n 1 de Toulouse organismo administrativo que depende del Ministerio del Presupuesto, la Hacienda Pública y la Función Pública que tiene competencias de registro de la propiedad inmobiliaria y determinadas competencias fiscales concretadas en la percepción de tasas e impuestos relativos a las transacciones que tienen por objeto un inmueble. Por ello, se solicita se deduzcan los impuestos pagados en Francia. consideramos acreditado que mis mandantes pagaron impuestos.

Considera igualmente acreditado que los actores pagaron un impuesto de tipo único sobre la cesión de solares convertidos en edificables con motivo de la venta y los honorarios de un representante fiscal ante las Autoridades Fiscales francesas, que son costes que disminuyen el valor de transmisión a los efectos de determinar la ganancia patrimonial en el IRPF español.

En consecuencia, solicitan la nulidad de la resolución del TEAC así como la del acuerdo de liquidación tributaria correspondiente al IRPF de 2009, ya que no deduce los impuestos pagados en Francia.

El Abogado del Estado se opone a la demanda mediante idénticos razonamientos jurídicos que los que constan en la resolución impugnada.

CUARTO.-Ab ordando en primer lugar la cuestión atinente a la vulneración del principio de audiencia, tal y como expone la STS de 19 de julio de 2016 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 558/2015) es notoria doctrina que no toda vulneración legal del procedimiento administrativo es susceptible de provocar la nulidad de la resolución que él recaiga, sino tan solo en el supuesto de que tal vulneración hubiera sido susceptible de generar la indefensión del interesado (art. 63.2 LRJPAC, aplicable *ratione temporis* caso de autos).

Así es, la privación de un determinado trámite de alegaciones, cuando ha existido otro u otros trámites en que se ha podido formular o se han formulado alegaciones, puede suponer la anulabilidad del acto si dicha privación ha sido motivo de indefensión.

En este caso, para apreciar la existencia de indefensión es requisito mínimo e imprescindible señalar, al menos, de qué alegaciones o pruebas se ha visto privado el interesado como consecuencia de la omisión del concreto trámite de alegaciones.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en reiteradas y recientes ocasiones, precisamente, respecto del incumplimiento del trámite que resulta del artículo 236.1 LGT, estableciendo una doctrina que puede resumirse en los términos que expresa la STS de 19 de enero de 2016 (Recurso de casación unificación de doctrina 2966/2014) y reitera la de 19 de julio de 2016, antes citada, recogiendo tales precedentes, que resumimos ahora:

a) En STS de 20 de mayo de 2008 (rec. de cas. 7984/2002), donde la notificación de la puesta de manifiesto para alegaciones en la reclamación económico-administrativa interpuesta por la recurrente no fue válida, se destacaba que no se hiciera alegación alguna sobre los efectos materiales que el supuesto vicio produjo en los derechos de la recurrente, lo que resultaba esencial, ya que la apreciación de la indefensión no consiste en la pura omisión del trámite de alegaciones, al ser necesario que de ello se origine perjuicios para los derechos del reclamante. Además, en el caso se interesaba la retroacción de actuaciones, no al momento en que se cometió la infracción procedimental en vía económico-administrativa, sino al momento de la resolución por parte de la Dependencia de Recaudación de un escrito anterior escrito, lo que

ponía de manifiesto también la intrascendencia del supuesto defecto que se denunciaba en relación con la reclamación económico-administrativa.

b) En STS de 17 de junio de 2010 (rec. de cas. para la unificación de doctrina 416/2005), ante el incumplimiento del trámite de notificación de la propuesta de liquidación y de la puesta de manifiesto del expediente para formulación de alegaciones, al no ser el mismo trámite esencial, al punto que legalmente se prevé la posibilidad de poder prescindir de él, se concluye que habrá de estarse a las circunstancias del caso contemplado y decidido para determinar el alcance de los defectos en la notificación y, a la postre, a la omisión del trámite, partiendo del hecho de que la indefensión, como vicio invalidante, ha de tener un carácter material y no meramente formal. Se señalaba que para que la omisión de un trámite genere una indefensión con efectos anulatorios debe haber dejado al administrado en una situación en la que le haya sido imposible alegar o defenderse, con exposición de cuál hubiera sido la situación a la que podría haberse llegado de cumplirse los requisitos legales y que únicamente vicia de nulidad la omisión del trámite cuando el recurrente acredite que tal circunstancia, además de privarle de un elemento esencial para su defensa, pudo haber influido de forma decisiva en el resultado de la liquidación, provocándose así una situación de indefensión material; y analizando las circunstancias del caso concreto la sentencia se decanta por negar indefensión alguna, pues ni fue concretada en demanda, ni se infería de lo actuado en el expediente. La recurrente se limitó a apuntar la pura infracción procedimental en que se incurrió por la Administración al notificar la propuesta de liquidación, pero sin razonar la trascendencia que hubiera tenido para sus intereses esa omisión ni poner de relieve el alcance material que de dicha omisión se ha derivado, sin hacer concreción de que en el caso de autos concurrieran circunstancias determinantes de la irrepeticibilidad o de la dificultad de repetir, más tarde, lo que en aquel trámite defectuosamente realizado hubiera podido alegarse o acreditarse.

Añade la sentencia que esta regla de la relativización de los vicios de forma, que no determinan "per se" la anulabilidad sino sólo cuando al vicio se anuda alguna de aquellas consecuencias, es también predicable cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de puesta de manifiesto para la formulación de alegaciones; de manera que si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente, la omisión del trámite de alegaciones deberá calificarse como una irregularidad no invalidante.

En definitiva, se concluye que los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías, pues es un concepto material que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. Recalca, finalmente, que la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir, una limitación de los medios de alegación y prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses.

c) La STS de 7 de octubre de 2010 (rec. de cas. 6056/2005), con cita de la STS de 30 de noviembre de 2005 (recurso de casación 116/2001) como precedente, alude al incumplimiento del trámite de la notificación de la puesta de manifiesto del expediente para formulación de alegaciones y proposición de prueba, afirmando que no tiene por qué producir de modo automático la anulación del expediente de la reclamación económica- administrativa en que la omisión ha tenido lugar. Sustenta tal afirmación en que ni el art. 105 de la Constitución contempla la «audiencia del interesado» como un trámite inexorable, sino sólo cuando proceda, ni el art. 95.1 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981 , análogo en este punto al art. 90 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , lo preceptuaba como forzoso pues establecía que una vez que se hubiera recibido en el Tribunal el expediente, se pondría de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubiesen renunciado a este trámite, por plazo común de quince días, para su estudio, a fin de que en dicho plazo pudieran presentar alegaciones, acompañar los documentos que estimasen convenientes y proponer pruebas.

De ahí que estime que la cuestión está en determinar si la parte recurrente sufrió o no indefensión por no haber tenido un conocimiento personal e individualizado del expediente, sobre la base de que la indefensión, como vicio invalidante, ha de tener un carácter material y no meramente formal. Se reitera que para que la omisión de un trámite genere una indefensión con efectos anulatorios debe haber dejado al administrado en una situación en la que le haya sido imposible alegar o defenderse, con exposición de cuál hubiera sido la situación a la que podría haberse llegado de cumplirse los requisitos legales. De modo que la omisión del trámite y la consiguiente ausencia de práctica de alguna prueba solo constituye vicio de nulidad cuando el recurrente acredite que tal circunstancia, además de privarle de un elemento esencial para su defensa, pudo haber influido de forma decisiva en el resultado del pleito, provocándose así una situación de indefensión material. Por tanto, al recurrente se le exige que justifique tanto la relación entre los

hechos de cuya probanza se trata y la prueba no practicada, como el carácter determinante de dicha prueba en relación con el sentido concreto de la resolución.

En relación con el supuesto de hecho examinado, concluye la sentencia que, al dilucidarse una cuestión estrictamente jurídica, la puesta de manifiesto del expediente fue inhábil (sic) para mermar la defensa de la reclamante, que sin necesidad de acudir a los documentos que constituyen el expediente tenía conocimiento de los hechos decisivos para fundamentar su reclamación. Asimismo, hace hincapié en el carácter superfluo del traslado quedaba constatado por el hecho de que los fundamentos de la pretensión de la contribuyente no habían variado sustancialmente en vía judicial después de haber tenido acceso al expediente en su integridad. Por último, merece destacar la sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo de fecha 12 de septiembre de 2023 (recurso de casación nº 3720/2019), que argumenta, en lo que ahora importa, lo que sigue:

"SEXTO. - Los trámites de audiencia y de alegaciones deben ser efectivos

La finalidad e importancia que reviste la efectividad del trámite de audiencia y alegaciones deriva sin ambages de su propia dimensión constitucional y de su concepción, genuina, de garantía del procedimiento para la defensa de los intereses de los administrados, en este caso, contribuyentes.

La Constitución reconoce en su artículo 105 c), la audiencia del interesado, cuando proceda, en el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, remitiendo su garantía y reconocimiento a la ley, idea que, en sí misma evoca una vinculación directa con el derecho de defensa.

De forma explícita, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1990, recurso de apelación núm. 44746/1984, afirma que "el trámite de audiencia no es de mera solemnidad, ni rito formalista y sí medida práctica al servicio de un concreto objetivo, como es el de posibilitar a los afectados en el expediente el ejercicio de cuantos medios puedan disponer en la defensa de su derecho, quedando así supeditada la nulidad de actuaciones a que su omisión pueda dar lugar a que con ella se haya producido indefensión para la parte".

El auto de Admisión destaca que el trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento, en la que se pone de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, incluyendo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos.

Y es que, en efecto, el propósito de dicho trámite no consiste, únicamente, en advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que, especialmente, se dirige a oír al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos, siendo tarea esencial del órgano liquidador la de analizarlos, una vez aportados por el interesado.

Así, desde la perspectiva de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, el art 96.5 del RGAT recoge nítidamente la vocación de que las alegaciones sean debidamente consideradas toda vez que "[c]oncluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación"; asimismo, desde la perspectiva del procedimiento inspector, el apartado 5 del artículo 157 LGT conmina a la Administración a dictar la liquidación que proceda "[r]ecibidas las alegaciones".

En definitiva, tales fórmulas normativas reclaman la debida consideración de las alegaciones formuladas en tiempo y forma, toda vez que no resulta imaginable una decisión administrativa (la liquidación o la propia formulación del acta) que no las contemple o que no proceda a su valoración.

En efecto, como resaltó la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2012, rec. 6335/2008: "*(e)s verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige. De este modo, el mero hecho de poner en conocimiento de los afectados el expediente no es cumplimiento del trámite de audiencia. Para que este trámite se entienda cumplido se requiere que se produzca "diálogo", "participación" y "respeto". Pero nada de esto hay cuando la Administración no realiza acto alguno, ni siquiera en trámite de recurso, que demuestre que lo alegado ha sido tomado en consideración de alguna manera en la decisión final*"

Como se infiere de lo expuesto, una primera conclusión emerge con claridad, la relativa a que cuando la ley prevea los trámites de audiencia y de alegaciones, su efectividad viene exigida sobre la base de la impronta constitucional de su reconocimiento.

Síguenos en...



En consecuencia, el pleno respeto al trámite de audiencia reclama la valoración oportuna de lo aducido por el interesado, a efectos de aceptarlo o rechazarlo.

(...)

SEPTIMO. - Los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones: una perspectiva general.

Es evidente que cualquier incumplimiento de un trámite procedimental, -específicamente, por lo que se refiere al trámite de audiencia y de alegaciones- no tiene por qué comportar automáticamente la nulidad de lo actuado.

Como pone de manifiesto el auto de Admisión, la desatención de las alegaciones formuladas por el obligado tributario en el trámite de audiencia puede generar bien un supuesto de nulidad de pleno derecho, bien de vicio de anulabilidad o incluso una mera irregularidad no invalidante, siendo que la linde entre las distintas consecuencias jurídicas anteriores dependerá, básicamente, de las concretas situaciones fácticas que se produzcan en cada caso concreto.

En este sentido -sigue expresando el auto de Admisión- el Tribunal Constitucional ha señalado "(q)ue una indefensión constitucionalmente relevante no tiene lugar siempre que se vulneren cualesquiera normas procesales, sino sólo cuando con esa vulneración se aparejan consecuencias prácticas consistentes en la privación del derecho de defensa y en un perjuicio real y efectivo de los intereses del afectado por ella" (sic) (STC 48/1986, de 23 de abril), de lo cual se ha derivado la distinción dentro de la argumentación del Tribunal Supremo entre los sintagmas " indefensión material" e " indefensión formal", sintetizando esta discriminación nuestra sentencia de 28 de marzo de 2008 (recurso 1715/2004: ECLI:ES:TS:2008:1443) al decir: "(n)o nacen de la sola y simple infracción de las normas procedimentales sino cuando la vulneración de las normas procesales llevan consigo la privación del derecho a la defensa, con perjuicio real y efectivo para los intereses afectados, no protegiéndose situaciones de simple indefensión formal, sino aquellos supuestos de indefensión material en los que se haya podido razonablemente causar un perjuicio al recurrente" (sic), argumento que, además, guardaría sintonía con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 48 de la Ley 39/2015, cuando dispone que "No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzarsu fin o de lugar a la indefensión de los interesados".

También la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aun destacando la importancia del trámite de audiencia, en ocasiones ha relativizado los efectos de su preterición, atendiendo tanto a su funcionalidad como a si se ha producido o no indefensión.

Un claro ejemplo es la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1989 (recurso de apelación núm. 1972/88, ECLI:ES:TS:1989:8927) en la que después de proclamar que el trámite de audiencia "ha sido considerado por la jurisprudencia como "esencial", "esencialísimo", "importantísimo" y hasta "sagrado" como alguna que otra Sentencia se ha atrevido a calificar", matiza, sin embargo, que "ello no debe llevarnos al extremo de desnaturalizar su verdadero significado, ni de olvidar la diversidad de su papel, según se le considere como elemento componente del procedimiento -como elemento de su estructura- o se le estime en su visión funcional."

En definitiva, el Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de reiterar que, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías, hasta el punto de que en su sentencia 18 de marzo de 2002, rec. 8653/1995, ECLI:ES:TS:2002:1933, entendió que cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de audiencia, tal omisión debe calificarse como una irregularidad no invalidante, si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente.

Incluso, cabe encontrar supuestos próximos a lo aquí acontecido, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284, -invocada por el abogado del Estado- que niega la existencia de indefensión por practicar la liquidación sin tener en consideración las alegaciones formuladas por el contribuyente.

En efecto, dicha sentencia avaló el pronunciamiento de instancia, que no observó indefensión pese a que dichas alegaciones no fueron consideradas a los efectos de la liquidación, porque venían a reproducir en su mayoría las efectuadas con carácter previo al acta y porque, además, el contribuyente tampoco trató de subsanar esa eventual situación mediante la interposición del recurso de reposición que cabe frente a la liquidación".

QUINTO.-Pues bien, en el presente caso, la parte recurrente en el escrito de demanda manifiesta que "e[E]n su escrito de alegaciones a la puesta de manifiesto del expediente -aún en fase administrativa de Inspección-, mis mandantes pusieron de manifiesto el hecho de que la

Síguenos en...



operación de compraventa se realizó en Francia y que allí el notario francés por imperativo legal realizó las liquidaciones tributarias correspondientes a la operación en términos similares a la retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que se practica en España cuando se produce la venta de un inmueble".

Posteriormente, presentaron un recurso de reposición en el que "volvieron a aportar la documentación acreditativa del pago de los impuestos de la venta del inmueble en cuestión, insistiendo en que se trataba de retenciones cuyo pago se realizó directamente por el notario", solicitando, de nuevo, que se tomasen en cuenta los tributos abonados en Francia a los efectos de determinar el importe de la ganancia patrimonial obtenida en 2009 para que conforme a la normativa para evitar la doble imposición internacional se aplicase la deducción correspondiente. Esa misma argumentación se plantea en la reclamación económico-administrativa, reconociendo la parte actora que "en el recurso de alzada ante el TEAC mis mandantes se reiteraron a acerca de que en Francia la gestión y pago de los impuestos de no residentes en compraventas de inmuebles como la que subyace a la controversia se tramita directamente por la Notaría".

No cabe presumir la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria hubiere valorado, en el acto de la liquidación, cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

En consecuencia, podemos concluir que las alegaciones efectuadas en relación al acta de disconformidad emitida en abril de 2013, son reiteradas sucesivamente a lo largo de la impugnación en vía administrativa y económico administrativa, siendo objeto de concreta respuesta por parte de la Administración, así como del TEAR y del TEAC.

En atención a lo expuesto, no aprecia la Sala que la omisión procedimental denunciada hubiere producido indefensión alguna a la parte recurrente, quién no ha expuesto ni concretado en qué medida su derecho de defensa puede haberse visto comprometido en el pleito por aquel vicio procedimental.

Por el contrario, en su demanda expone con amplitud los vicios de ilegalidad que atribuye a las resoluciones recurridas, ya expuestos en anteriores instancias, al margen de aquel defecto procedimental, abordando el examen del fondo de la cuestión litigiosa sin límite o menoscabo alguno derivado de la falta del trámite puesta de manifiesto del expediente de gestión y de alegaciones examinado, sobre la que nos extenderemos más adelante.

La doctrina del Tribunal Supremo resulta extrapolable a la ausencia del trámite de alegaciones o a que no fuesen tenidas en cuenta por la AEAT antes de dictar el acuerdo de liquidación, pues no deja lugar a dudas de que no es suficiente realizar una alegación genérica, respecto a que la ausencia del trámite de alegaciones en el procedimiento ante la Inspección ha provocado la indefensión del interesado, sino que es necesario concretar en qué consistió específicamente dicha omisión y cuál ha sido la indefensión concreta que ha sufrido.

Además, tal como consta en el acuerdo de liquidación, la inspección contestó a las citadas alegaciones en el acta en disconformidad, y, como veremos a continuación van a ser tenidas en cuenta por la Sala.

En consecuencia, no procede acoger el presente motivo impugnatorio.

SEXO.- Opone, a continuación, la parte recurrente en su demanda que justificaron, con documentación que obra en el expediente, que los impuestos fueron debidamente abonados ante el erario público francés desde la propia notaría, ya que en caso contrario y de acuerdo con la normativa francesa, el vendedor no residente no puede percibir el precio de la venta.

Manifiestan los recurrentes que aportaron la justificación de la declaración de la ganancia patrimonial obtenida por un no residente en la transmisión de un inmueble/solar de la que derivó una cuota a pagar de 26.275 euros y la carta de pago de un tributo similar a la plusvalía municipal española por importe de 6.464 euros, insistiendo en que se trataba de retenciones cuyo pago se realizó directamente por el notario.

Se interesa que se aplique la deducción correspondiente, con la que habría que reducir a cero la cuota exigida en el acto administrativo de referencia, ya que la cuota por el IRPF de 2009 asciende a 33.000 euros y se habría acreditado el pago en Francia de impuestos por importe de 42.000 euros aproximadamente por esta misma operación.

Pues bien, el artículo 80 de la Ley del IRPF regula la deducción por doble imposición internacional en los siguientes términos:

"1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. (...)"

La aplicación de la deducción por doble imposición internacional, regulada en el artículo 80 de la LIRPF, está supeditada a que el tributo extranjero esté incluido en el respectivo Convenio o tenga una naturaleza análoga al propio IRPF.

El Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de Evitar la Doble Imposición y de Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 10 de octubre de 1995, establece en su artículo 2 su ámbito de aplicación, indicando al efecto los impuestos que comprende. Así, se indica:

"1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, o de sus entidades territoriales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En España:

i) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ii) El Impuesto sobre Sociedades.

iii) El Impuesto sobre el Patrimonio.

iv) Los Impuestos locales sobre la Renta y sobre el Patrimonio (denominados en lo sucesivo «impuesto español»).

b) En Francia:

i) El Impuesto sobre la Renta (l'impôt sur le revenu).

ii) El Impuesto sobre Sociedades (l'impôt sur les sociétés).

iii) El Impuesto sobre los Salarios (la taxe sur les salaires).

iv) El Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio (l'impôt de solidarité sur la fortune).

Y todas las retenciones en la fuente, todos los pagos anticipados y a cuenta considerados como impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio a los efectos del apartado 2 (denominados en lo sucesivo «impuesto francés»).

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales."

El art. 13. 1. del citado Convenio prevé:

"a) Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado."

Este artículo es aplicable a todo tipo de impuestos establecidos por los Estados contratantes sobre las ganancias de capital, lo que resulta acorde a los amplios términos en que se formula el artículo 2, antes transcrito -Comentarios del Modelo OCDE a dicho artículo, en su punto 3-

En el supuesto sometido a la consideración de la Sala, y dado que el inmueble está ubicado en Francia, ésta tiene la facultad de gravar la operación, por obligación real, a través de un impuesto similar al IRNR que contempla para estos supuestos la normativa tributaria española.

A su vez, y dado que nos hallamos ante residentes españoles, son sujetos pasivos del IRPF por obligación personal, debiendo tributar en España por sus rentas universales, con independencia del lugar de donde provengan.

Consecuentemente, las rentas derivadas de la enajenación de un bien inmueble pueden ser sometidas a tributación tanto en el Estado de la fuente, como en el Estado de la residencia, dado que rige un principio de potestad compartida.

No obstante, y con la finalidad de eliminar la doble imposición, el artículo 24.2 del Convenio establece:

"En lo que concierne a España, la doble imposición se evita conforme a las disposiciones de la legislación interna española y a las disposiciones siguientes:

Síguenos en...

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que conforme a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Francia, España concederá, sobre el impuesto que perciba sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente, una deducción por un importe igual a la parte del impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto español calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad que es residente de Francia, o una sociedad que es residente de España y que detenta directamente al menos el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, España concederá la deducción del impuesto efectivamente pagado por la primera sociedad correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos. Dicha deducción no puede de ninguna manera exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imposición en Francia. Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de, al menos, el 10 por 100 y se haya mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años inmediatos anteriores al día en que los dividendos se paguen.

c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuesto en España, España puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos, a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente."

La aplicación correcta de la DDII exige la acreditación del pago efectivo de la retención en el otro Estado. Atendiendo a lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponde al obligado tributario la justificación del pago efectivo en el Estado de la fuente, utilizando, a tal fin, los medios de prueba que entienda oportunos.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (rec. 6774/2008) ha fijado el siguiente criterio interpretativo (FD quinto): *«la expresión "impuesto pagado", presente en la cláusula que articula los mecanismos para evitar la doble imposición recogida en los convenios suscritos por España con otros Estados, en cuanto contempla la posible deducción de ese impuesto, ha de entenderse referida al impuesto efectivamente satisfecho y, por tanto, únicamente al pago como modo de extinción de la deuda tributaria y no a otros mecanismos que excluyan la efectiva tributación, como puede ser la concesión de un crédito fiscal por el mismo importe que el del tributo.»*

En todo caso, no se debe incluir la totalidad de la carga impositiva soportada en el Estado de la fuente, sino exclusivamente la parte de esta carga que corresponde al impuesto efectivo de las ganancias patrimoniales obtenidas, previsto en el respectivo convenio o acuerdo.

SÉPTIMO.-Pu es bien, consta en el expediente administrativo que la parte actora aportó copia de la factura emitida por el Organismo denominado "Conservation des Hypotheques n° 1 de Toulouse", con su traducción jurada y la apostilla de La Haya, indicando aquélla que se trata de un organismo administrativo que depende del Ministerio del Presupuesto, la Hacienda Pública y la Función Pública francés con dos funciones: tiene las competencias de registro de la propiedad inmobiliaria y tiene determinadas competencias fiscales concretadas en la percepción de tasas e impuestos relativos a las transacciones que tienen por objeto un inmueble, como la que nos ocupa.

En este proceso, junto a su demanda, aportan los recurrentes dos certificados notariales apostillados, con sus correspondientes traducciones juradas, emitidos por la notaria Cecile Bachon, uno de ellos fechado el 26 de agosto de 2019, en el que se confirma que se ha abonado la suma de 26.275 euros en concepto de plusvalía, al servicio hipotecario correspondiente, por parte del Sr. Alberto, por la venta de 18 de mayo de 2009, y el otro, emitido el 17 de septiembre de 2019, que confirma que se retuvo, y abonó al Catastro, la suma de 16.464 euros sobre el importe del precio de venta a fin de liquidar el impuesto de tipo único sobre la cesión de terrenos convertidos en edificables.

Ninguno de estos certificados justifican el abono en el Tesoro Público francés de un impuesto equivalente al IRPF en España, que hubiera gravado la ganancia patrimonial derivada de la venta de referencia.

A ello debemos añadir que, si bien se ha remitido a esta Sala contestación -traducida y apostillada- por el Director Regional de Hacienda Pública -"La adjunta a la Responsable de la

División de Asuntos Jurídicos, La inspector de la división de Hacienda Pública"- cumplimentando el oficio remitido al efecto, con fecha 31 de enero de 2020, al que se adjunta certificado de ingresos expedido por la Oficina del Registro de la Propiedad de Toulouse relativo a los impuestos abonados por los aquí recurrentes, en el marco de la cesión del 18/05/2009 del inmueble de constante referencia, no consta en dicho documento la identificación concreta de los impuestos cuyo ingreso figura como registrado y que asciende a un importe de 55.464 euros, más allá de la indicación de unas siglas y números relativos al "Tipo" y "Código R17/R19" de los correspondientes registros de ingresos.

Por tanto, hemos de concluir, conviniendo con la abogacía del Estado, que la documentación aportada por la parte recurrente no arroja luz sobre si la naturaleza del impuesto al que se refiere tiene la misma naturaleza que el español y si ha sido satisfecho en Francia por el mismo concepto.

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso que nos ocupa y confirmar la resolución impugnada.

OCTAVO.-De conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA, procede hacer expresa imposición de costas a la parte actora.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación española,

FALLAMOS

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 353/2019, interpuesto por la Sra. Caro Bonilla, Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de D. Alberto y de D^a. Mónica, contra la Resolución dictada por el TEAC de fecha 14 de febrero de 2019, que estima en parte el recurso de alzada formulado contra resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de abril de 2015, relativa las liquidaciones practicadas por el IRPF, ejercicio 2007 y 2009 y los acuerdos sancionadores derivados.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

PUBLICACIÓN.- En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por El/La Ilmo/a. Sr/a. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, el Secretario, doy fe.

Subir

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

Síguenos en...

