



Roj: STSJ CV 2577/2016 - ECLI:ES:TSJCV:2016:2577
Id Cendoj: 46250330032016100554
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Valencia
Sección: 3
Nº de Recurso: 2002/2012
Nº de Resolución: 453/2016
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: LUIS MANGLANO SADA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA Nº 453/2016

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD
VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS.

En la Ciudad de Valencia, a 6 de junio de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 2002/12, al que se acumularon los recursos 2003/12 , 2004/12 y 2005/12 , interpuestos por D^a. Bibiana , D^a. Elisa , D. Evaristo , D. Ezequiel , D. Federico y D^a. Elvira , D^a. Eva y D. Gaspar , representados por el Procurador D. Bernardo Borrás Hervás y asistidos por el Letrado D. José Manuel Vila Ribes, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogada del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO .- La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

TERCERO .- No habiéndose recibido el proceso a prueba, ni realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO .- Se señaló la votación y fallo para el día 31 de mayo de dos mil dieciséis, teniendo así lugar.

QUINTO .- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. LUIS MANGLANO SADA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por D^a. Bibiana , D^a. Elisa , D. Evaristo , D. Ezequiel , D. Federico y D^a. Elvira , D^a. Eva y D. Gaspar , contra tres resoluciones de 29-5-2012 y otra de 23-4-2012 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que acordaron desestimar las reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 y NUM006 , archivar por duplicidad las reclamaciones NUM007 , NUM008 , NUM009 , NUM010 y NUM011 , y estimar las reclamaciones NUM012 , NUM013 y NUM014 , con la subsiguiente anulación de las sanciones tributarias impuestas, en concepto de IRPF del ejercicio 2005.

SEGUNDO.- Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que en fecha 24-4-199 falleció D. Pedro , procediendo los recurrentes el 20-11-2003 a escriturar la partición de la herencia, autoliquidando el Impuesto sobre Sucesiones con cuota de 0 euros, por considerar que había prescrito el derecho a liquidar dicho tributo por parte de la Administración de la Generalitat Valenciana.

La Administración de Alzira de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria inició el 10-11-2006 un procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2005 del IRPF, que fue finalizado sin resolución por haber incurrido en caducidad.

La citada Administración inició el 30-10-2008 un segundo procedimiento, de verificación de datos, que finalizó con liquidación de deuda tributaria que, impugnado ante el Tribunal Económico Administrativo Regional, fue anulado por resolución del TEARCV de 29-9-2010.

Por tercera vez se inició procedimiento de comprobación limitada del IRPF de 2005, regularizando la Administración al situación tributaria derivada de la transmisión de un inmueble heredado por los actores por escritura de 21-10-2005, fijando para el cálculo de la ganancia patrimonial un valor de adquisición en 1999 (cuando falleció su causante) de 1.428.721,10 euros, mientras que el valor de transmisión se fijó de conformidad al declarado en la escritura citada de 21-10-2005, fijando una ganancia patrimonial de 230.192,64 euros, para una liquidación final a los herederos actores de deuda por un importe de 37.621,28 euros (a D^a. Bibiana , D^a. Elisa , D. Evaristo , D. Ezequiel , D. Federico y D^a. Elvira), de 37.464,17 euros (a D^a. Eva), de 12.412,32 euros (a D^a. Eva y D^a. Bibiana), y de 37.240,93 euros (a D. Gaspar), más las correspondientes sanciones por dicho tributo y ejercicio.

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante el TEARCV, éste resolvió confirmar las liquidaciones citadas y anular las sanciones, desestimando también las respectivas solicitudes de los actores de rectificación de sus autoliquidaciones del IRPF de 2005.

Acumuladas las diversas acciones planteadas contra la citada actuación administrativa, la demanda formula una ambigua y poco estructurada argumentación, en la que se divaga sobre varias cuestiones sin concretarlas de forma mínima, debiendo esta Sala realizar un esfuerzo de sintetización de las cuestiones que realmente se formulan: a) prescripción de la acción liquidatoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el transcurso de más de cuatro años, sin interrupciones; b) improcedencia de reiterar las liquidaciones una vez fueron anuladas; c) improcedencia de modificar los valores de adquisición declarados a efectos del I. Sucesiones y no rectificadas por la Administración de la Generalitat Valenciana; d)disconformidad con el valor de adquisición fijado por la Administración demandada; y e) pertinencia de la rectificación de las respectivas autoliquidaciones del IRPF de 2005.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda, indicando que pueden reiterarse los actos liquidatorios y retrotraerse las actuaciones para subsanar los errores apreciados, sin que exista prescripción alguna por haberse interrumpido el cómputo por los actos administrativos y acciones de los recurrentes, no existiendo vinculación alguna entre el I. Sucesiones y el IRPF en cuestión por no haberse comprobado el primero, señalando que el valor de adquisición debe referirse a 1999, cuando falleció el causante, en lugar de la escritura de 2003, siendo correcto el valor de adquisición establecido por el informe técnico de la Administración, que no ha sido debidamente cuestionado, sin que resulte procedente rectificar unas autoliquidaciones que han sido ya objeto de comprobación y liquidación por la Administración tributaria.

TERCERO.- Plantea en primer lugar la demanda la existencia de prescripción de la acción liquidatoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el transcurso de más de cuatro años, pero tal argumento choca frontalmente con las previsiones del artículo 68 de la Ley General Tributaria , que establece que los plazos de prescripción de la acción liquidatoria de la Administración tributaria (artículo 66-a) LGT) se interrumpen:

" a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos..."

Por ello, constando acreditado en el expediente administrativo que el citado plazo de prescripción dio comienzo cuando finalizó el plazo declarativo voluntario del IRPF de 2005, es decir, el 30-6-2006, se interrumpió reiteradamente por las sucesivas actuaciones liquidatorias de la Administración tributaria, por la interposición de reclamación económico-administrativa y resolución del TEARCV de 29-9-2011, así como por la interposición el 27-10-2011 de reclamación económico-administrativa, sin que desde el inicio del cómputo haya transcurrido un plazo superior a cuatro años.

Asimismo, la resolución del TEARCV de 29-9-2011 anuló las liquidaciones impugnadas, sin declarar su nulidad radical e inexistencia, pues el motivo de la anulación fue la inadecuación del procedimiento de verificación de datos en lugar de comprobación de valores, lo cual es causa de mera anulabilidad.

Por ello importa reproducir aquí una doctrina jurisprudencial contenida en la STS de 19-4-2006, dictada en el recurso de casación en interés de la ley nº 58/2004, en corrección, precisamente, de una sentencia de esta Sala, que razona que "...el art. 66.1 a) de la LGT establece: 'Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del art. 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados'. El texto de dicho precepto es plenamente aplicable al impuesto debatido. La primitiva acción administrativa, dirigida a la liquidación del hecho imponible, ulteriormente anulada configura el hecho interruptivo de la prescripción que el precepto citado contempla.

[...] La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su STS de 19-6-2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el art. 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a 'cualquier acción administrativa' expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso.

No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el art. 1973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión 'cualquier', como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe".

En definitiva, desechamos el motivo de impugnación y por consiguiente se desestima el presente recurso contencioso- administrativo".

Por último, la tesis de la demanda ha dejado de tener sentido tras la STS de 19-11-2012 (dictada en recurso de casación en interés de la ley y que, por tanto, vincula a esta Sala, art. 100.7 LJCA), pues en tal sentencia se ha venido a sentar como doctrina legal la que sigue:

" La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito

su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia".

Por lo expuesto, y teniendo eficacia interruptiva los actos citados, procede desestimar la alegación de prescripción.

CUARTO.- En segundo lugar, los demandantes cuestionan la reiteración de liquidaciones, más tras un pronunciamiento anulatorio anterior del TEARCV.

Sin embargo, esta pretensión no puede prosperar una vez dictada la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera, del Tribunal Supremo, de fecha 19 de noviembre de 2012 (Recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011) que, con estimación del recurso de casación en interés de Ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 27 de octubre de 2010 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, declara que es doctrina legal la siguiente:

"La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia".

Así pues, parece que en principio una liquidación anulada puede volver a reiterarse, eso sí, subsanando los vicios declarados, y siempre que no exista prescripción, tal como ocurrió en el presente supuesto, en el que se rectificó por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el procedimiento seguido para calcular las ganancias patrimoniales del IRPF de 2005, único vicio de anulabilidad apreciado por el TEARCV en su resolución de 29-9-2010.

Frente a la anterior doctrina legal, que vincula a esta Sala por el mandato del art. 100.7 de la LJCA, no puede prosperar la alegación actora.

QUINTO .- Respecto al argumento de la demanda que mantiene la improcedencia de modificar los valores de adquisición declarados a efectos del I. Sucesiones y no rectificadas por la Administración de la Generalitat Valenciana, deberá señalarse que los valores declarados por los herederos actores a efectos del Impuesto sobre Sucesiones no vinculan a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por tratarse del IRPF y no haber podido ser objeto de comprobación administrativa dichos valores por la Administración autonómica, habida cuenta que la declaración tributaria se produjo cuando ya había prescrito la acción liquidatoria y, por tanto, los valores declarados no podían ser ni comprobados ni corregidos, en su caso, razón por la que la Agencia Tributaria no tenía obstáculo alguno para comprobar los valores declarados.

1 La siguiente cuestión a resolver viene centrada en determinar la procedencia o no de la ganancia patrimonial atribuida por la Administración a los actores y, más concretamente, si fue correcto el valor de adquisición del inmueble heredado calculado en este litigio, a efectos del IRPF de 2005, y dando por no controvertido que el cálculo de esas ganancias deriva de la diferencia entre el valor de adquisición y el de la transmisión, sin controversia sobre éste por aceptar las partes que fue el valor declarado en la escritura de compraventa de 21-10-2005, lo que implica fijar adecuadamente el valor de adquisición.

El concepto de ganancia patrimonial viene descrito en el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al supuesto de autos, que dice:

" Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos

1. "

El cálculo de las ganancias patrimoniales lo establece el artículo 32.1-a) de la LIRPF, que dispone:

" 1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

El supuesto de autos es una transmisión a título lucrativo mortis causa, cuya regulación la contempla el artículo 34 del LIRPF :

" Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

Pues bien el valor de adquisición vendrá dado por la regulación del Impuesto sobre Sucesiones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, cuyo artículo 3 establece que el hecho imponible es la adquisición de bienes a título sucesorio, mientras que el artículo 24 fija como devengo del tributo el día del fallecimiento del causante, todo ello coincidente con los arts. 657 y 661 del Código Civil , que establecen que los derechos sucesorios se transmiten desde el momento de la muerte del causante.

De la normativa legal antedicha se desprende que el valor de adquisición debe venir referido al momento del fallecimiento del causante, es decir, al 24-4-1999, tal como postuló acertadamente la Administración tributaria, debiendo partir de ese momento para el cálculo del incremento patrimonial del valor del inmueble transmitido a título lucrativo mortis causa.

Pues bien, tiene derecho la Administración tributaria a comprobar el incremento de valor declarado por los recurrentes en su IRPF de 2005 y, en su caso, a fijar el mismo por los medios legales oportunos, pero siempre deberá explicar de forma clara y razonable la cuantía que estima pertinente. Por ello, no se entiende la imputación actora de falta de competencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues estamos ante un tributo estatal, el IRPF, que se calcula según la metodología de otro impuesto (el de Sucesiones), sin tacha alguna de incompetencia, pues no estamos hablando del Impuesto sobre Sucesiones, de naturaleza estatal pero cedido a la Administración de la Generalitat Valenciana.

Igualmente, deberá desestimarse la aplicabilidad a este supuesto litigioso de los límites previstos en el artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , que contempla la prevalencia del valor declarado superior sobre el comprobado, pues rige tan solo para este tipo de tributos, pero no es aplicable a las ganancias patrimoniales del IRPF.

En cuanto al cálculo del valor de adquisición, necesario para determinar la ganancia patrimonial a efectos del IRPF, el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , lo refiere al "*valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles*", es decir, será el valor de adquisición de la finca heredada por los recurrentes el que corresponda al valor real que tuvieron en 1999, lo que debe ser fijado pericialmente, tal como hizo la Administración demandada a partir de una tasación de un arquitecto del Gabinete Técnico de la Dependencia Regional de Valencia, que estableció un valor de 1.428.721,10 euros, no cuestionado técnicamente mediante la correspondiente prueba pericial a practicar en este proceso, ni siquiera se ha argumentado en su contra ni aportado datos o razones que los desacrediten o permitan apreciar algún error, por lo que debe tenerse por pertinente el valor de adquisición fijado por la Administración y, consiguientemente, las ganancias patrimoniales atribuidas a cada heredero.

Finalmente, no cabe entrar siquiera a considerar la solicitud actora de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de 2005, pues la acción liquidatoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, tras la adecuada comprobación y regularización de las declaraciones tributarias de cada contribuyente, impide duplicar las actuaciones, debiendo estar a las liquidaciones respectivas del IRPF de 2005.

Por todo ello, procede desestimar la demanda.

SEXTO.- La desestimación del recurso contencioso-administrativo determina, en aplicación del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (redacción dada por Ley 37/2011, de 10 de octubre), la imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal , señala las costas en un máximo de 1.500 euros en concepto de honorarios de Letrado.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D^a. Bibiana , D^a. Elisa , D. Evaristo , D. Ezequiel , D. Federico y D^a. Elvira , D^a. Eva y D. Gaspar , contra tres resoluciones de 29-5-2012 y otra de 23-4-2012 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que acordaron desestimar las reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 ,



NUM005 y NUM006 , archivar por duplicidad las reclamaciones NUM007 , NUM008 , NUM009 , NUM010 y NUM011 , con expresa imposición de las costas procesales a la parte demandante.

Contra esta Sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

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 designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ