



Roj: **STSJ GAL 1221/2021 - ECLI:ES:TSJGAL:2021:1221**

Id Cendoj: **15030330042021100107**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **24/02/2021**

Nº de Recurso: **15220/2020**

Nº de Resolución: **113/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00113/2021

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2020 0000620

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015220 /2020 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. LA UNION ALUMINIO Y PVC SL

ABOGADO ALEJANDRO PEREIRA BUGARIN

PROCURADOR D./D^a. ANDREA ESTEVEZ SANTORO

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PDTA.

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, veinticuatro de febrero de dos mil veintiuno.

En el recurso contencioso-administrativo número **15220/2020**, interpuesto por LA UNION ALUMINIO Y PVC S.L., representada por la procuradora D^{ña}.ANDREA ESTEVEZ SANTORO, dirigida por el letrado D. ALEJANDRO PEREIRA BUGARIN contra RESOLUCION 24/01/2020 ITP-AJD EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO 54/182/18. Es



parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD.

Es ponente el Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 14.357,56 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La entidad "La Unión Aluminio PVC, S.L." interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado el 24 de enero de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en recursos 54/182/2018 y acumulada 54/183/2018, promovidos contra la liquidación practicada por el concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en la primera modalidad) en ejecución de otro anterior del TEAR, de fecha 27/4/2017, y contra la sanción derivada de aquella.

Son antecedentes de interés para la resolución del caso, los siguientes:

El 4 de febrero de 2013 se notifica a la actora el inicio de actuaciones inspectoras en relación a la escritura pública de compraventa de local, otorgada el 23 de diciembre de 2009, en el entendimiento de que la operación estaba sujeta a ITP. Esta escritura fue complementada por otra de 25 de enero de 2010 en el sentido de que el local estaba arrendado desde 2007 a la adquirente, sociedad que había abonado el IVA correspondiente al total de la operación, y que fue debidamente ingresado.

En el seno de dicho procedimiento la ATRIGA requiere diversa documentación a la actora, que es aportada, acordando la suspensión de las actuaciones para solicitar el 11 de julio de 2013 informe favorable del Consejo Territorial para la dirección y coordinación de la gestión tributaria en Galicia, que fue emitido el 20/1/2014.

El 7 de julio de 2014 se reanudan las actuaciones dando un segundo trámite de audiencia a la interesada, que tras suscribir el acta en disconformidad, recibe la notificación de la liquidación de 24/7/2014, frente a la que interpone recurso de reposición alegando la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, falta de motivación de la liquidación y la validez de la renuncia a la exención del IVA.

Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR, reiterando dichas alegaciones, que es estimada parcialmente por falta de motivación ordenando la retroacción de actuaciones, sin entrar a examinar los restantes motivos invocados.

En ejecución de dicho acuerdo, que se notifica a la ATRIGA el 23.05.2017 (folio 341 del expediente administrativo), se anula la inicial liquidación, y previa retroacción de actuaciones, se dicta otra notificada a la actora el día 16.11.2017.

Se interpone recurso contra la ejecución que es estimado parcialmente por el TEAR, anulando la liquidación por falta de motivación, debiendo pasar la ATRIGA por el valor declarado, así como la sanción, si bien rechazada la prescripción y la no sujeción a ITP de la compraventa por no acreditar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo 8.1 del RIVA.

El presente recurso se funda en la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria, ya que el procedimiento inspector habría superado el plazo de 12 meses, reanudándose las actuaciones el 7/5/2014, tras la suspensión de las mismas para solicitar informe de coordinación que tardó más de seis meses en recibirse; infracción de la doctrina del doble tiro y validez de la renuncia a la exención del IVA.



Las Administraciones demandadas puntualizan el objeto del procedimiento, niegan la prescripción en atención a la eficacia interruptiva de todas las actuaciones del procedimiento inspector, ya que la liquidación inicial se anuló por motivos formales y que la compraventa está sujeta a ITP.

SEGUNDO.- Lo primero que debemos aclarar, dado el contenido del suplico de la demanda y antecedentes de hecho es que el objeto del presente proceso se limita al acuerdo del TEAR de 24 de enero de 2020, quedando al margen la liquidación y demás actos dictados en ejecución de este acuerdo, sin perjuicio, claro está, de las inherentes consecuencias que la presente sentencia pueda tener sobre ellos.

Conforme al artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): " 1. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*". Este plazo comenzará a correr desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (artículo 67.1 LGT), interrumpiéndose según el artículo 68.1 LGT: " 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 que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.*

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 la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.*

c) *Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".*

Por su parte el artículo 150 LGT establece: " 1. *Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley ...*

2. *La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse...

3. *El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento....*

5. *Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución..."*

Considera la recurrente que concurre la prescripción denunciada en atención a que el informe de coordinación no se recibió en el plazo de seis meses, emitiéndose incluso después de tal plazo, de modo que desde la fecha de su solicitud (11/7/2013) hasta la de reanudación de las actuaciones 7/5/2014, debe reputarse una interrupción injustificada. Por tanto, no se plantea, como enfocan las Administraciones, si la inicial resolución del TEAR que anula la liquidación por falta de motivación ordenando la retroacción de actuaciones, conforma una causa de anulación que no priva de eficacia interruptiva de la prescripción a lo actuado en el procedimiento,



sino si la superación del plazo para emisión del informe de coordinación impide que el tiempo previsto en la norma para su emisión (6 meses), así como el transcurrido hasta la reanudación de las actuaciones inspectoras se reputen interrupción justificada. Si así fuera, es obvio que habiéndose notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación el 4/2/2013, el primer acto con eficacia interruptiva ya se habría dictado transcurrido el plazo de cuatro años.

El artículo 103 del Real Decreto 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, establece que: " *A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:*

a) *Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses".*

En efecto, el informe referido se solicitó el 11/7/2013 y no consta la fecha de recepción, pero sí que se emitió el 20/1/2014, transcurridos ya los seis meses. Ahora bien, el precepto no establece las consecuencias de superación del plazo de modo y en coherencia con lo previsto en el artículo 150 LGT, todo el tiempo que transcurra desde la expiración de esos seis meses deben reputarse interrupción no justificada. Pero sucede que en el caso, aún mereciendo tal consideración el periodo que transcurre desde el 11/1/2014 al 7 de mayo de 2014, descontando del plazo de duración del procedimiento los seis meses de que disponía la Administración para la obtención del informe, no se habrían superado los doce meses, de modo que el acuerdo de inicio debidamente notificado goza de eficacia interruptiva de la prescripción que, por tanto, debemos rechazar.

TERCERO.- Tampoco puede prosperar la alegación relativa a la infracción de la doctrina del doble tiro, pues lo pretendido por la interesada excede del ámbito propio de aquella. La doctrina del doble tiro impone a la Administración, en caso de que se hubieran anulado dos liquidaciones por falta de motivación, la aceptación del valor declarado por el contribuyente. En el caso enjuiciado, la actora no presentó declaración del impuesto, al haber repercutido IVA y entender que la operación no estaba sujeta a ITP, y lo que pretende al amparo de la mentada doctrina es vetar el dictado de una nueva liquidación debiendo ATRIGA aceptar la no sujeción a ITP, lo cual no encuentra fundamento en dicha doctrina que tiende, en aras del principio de seguridad jurídica y eficacia que ha de informar la actuación administrativa, limitar las posibilidades de actuación cuando la Administración reitera el mismo error, en el caso enjuiciado, la falta de motivación de la valoración, sin que afecte al fondo del asunto en el que, por tanto, debemos entrar a continuación.

Dispone el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone " 1. *Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas...5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido".*

El artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que regula el impuesto sobre el valor añadido, recoge las operaciones exentas de este Impuesto, y entre ellas (apartado 22): "*Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación"*; estableciendo el apartado Dos del mismo artículo que "*Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones"*.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre el valor añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/92, de 29 de diciembre, cuyo artículo 8.1 dispone que: "*La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20,*



21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles".

Con respecto a las exigencias formales en el impuesto sobre el valor añadido, existe una consolidada doctrina del TJUE, plasmada, entre otras, en las sentencias de 20 de octubre de 2016, Asunto C-24/15, de 28 de febrero o de 20 de junio de 2018, en la que se sostiene una interpretación antiformalista de las normas tributarias, centrandó la cuestión en el cumplimiento de los requisitos materiales, de modo que concurriendo éstos los incumplimientos formales que no hayan sido intencionadamente buscados o provocados no pueden impedir la aplicación de las exenciones, deducciones y, en este caso, de la renuncia.

En este sentido también se pronuncia el Tribunal Supremo en la sentencia de 20 de enero de 2011, recurso 24/2005, que supera la postura inicial mucho más rigurosa en cuanto a los efectos del incumplimiento de los requisitos formales del artículo 8 del RIVA, señalando que la renuncia es un acto *inter partes*, que no requiere comunicación a la Administración, ni constancia en documento público. En esta misma línea, se sitúan sentencias posteriores como la de sentencia de 15 de enero de 2015, recurso 207/2013 o la de 20 de diciembre de 2012, recurso 5389/2011 que declaran: "*Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación...*

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término renuncia sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia a la exención".

En igual sentido existe una copiosa doctrina judicial, que recogen, entre otros, el TSJ Madrid en sentencia de 28/9/2020, recurso 508/2019, STSJ de Cataluña de 11 de junio de 2019, recurso 213/2016, SAN 27/4/2018, recurso 21/2015.

En el caso de autos, la ATRIGA obvia la escritura rectificativa otorgada pocos días después de la de compraventa, en la que se reseña el pago del IVA del total de la operación, en cuantía que sumada al precio de venta resulta la cantidad pactada en el inicial documento público, siendo igualmente coincidente con las cantidades fijadas en la factura. También se reseña la existencia de un contrato de arrendamiento con la adquirente del local que ya lo tenía afecto a la actividad desde 2007, circunstancia que además acredita la documental obrante en autos. Es evidente, pues, que la existencia de una relación contractual de arrendamiento del local transmitido entre las partes, previa al otorgamiento de la escritura de compraventa, determina el conocimiento por los transmitentes de la condición de sujeto pasivo del IVA, con derecho a la deducción total del soportado, de la recurrente; por otro lado, la constancia en la escritura rectificativa del pago de la cuota de IVA y recepción e ingreso del importe por los vendedores, supone el conocimiento de los presupuestos de la renuncia y el respectivo conocimiento de todos los requisitos cuestionados, lo que impone la estimación del recurso ya que la validez de la renuncia a la exención del IVA determina la no sujeción a ITP.

CUARTO. -Dentro de las posibilidades que confiere el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional no hacemos especial mención sobre las costas procesales.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

1. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "La Unión Aluminio PVC, S.L." contra el acuerdo dictado el 24 de enero de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en recursos 54/182/2018 y acumulada 54/183/2018, promovidos contra la liquidación practicada por el concepto



de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en la primera modalidad) en ejecución de otro anterior del TEAR, de fecha 27/4/2017, y contra la sanción derivada de aquella.

2. Anular dichos actos por ser contrarios a Derecho.
3. No hacer especial mención en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDO