

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Cuarta, Resolución de 14 Nov. 2019, Rec. 1403/2018

Nº de Recurso: 1403/2018

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO. Cuestiones de competencia. Tributos cedidos. Existencia de dos liquidaciones por el mismo hecho imponible: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; una por la Comunidad Autónoma de Madrid y otra por la Junta de Andalucía. Imposibilidad de intervención de los TEA. La correcta y ajustada a derecho resolución de la cuestión planteada, exigiría analizar conjuntamente ambos actos administrativos, y en especial las respectivas justificaciones de competencia atribuidas por ambas Administraciones, tal y como se regula en el RD 2451/98, lo que por su naturaleza contradictoria, es incompatible con la naturaleza revisora de los Órganos económico-administrativos. El conocimiento del fondo del asunto en supuestos como el indicado compete en exclusiva a la Junta Arbitral. Nulidad del acto liquidatorio impugnado. Reitera criterio.

El TEAC estima en parte la reclamación practicada contra liquidación derivada de Acta de Disconformidad en concepto Impuesto sobre Donaciones periodo 2013 practicada por la Gerencia Provincial de Cádiz de la Junta de Andalucía, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones para que, con carácter previo al inicio, en su caso, de un nuevo procedimiento de liquidación, la Gerencia provincial indicada, inicie el procedimiento regulado en el RD 2451/98, contra cuya resolución o inactividad sólo cabe el recurso contencioso administrativo.

RD 2451/1998 de 13 Nov. (tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas. Regl. de la junta arbitral de resolución de conflictos. Aprobación) art. 9

Conflicto de competencia por liquidaciones del mismo hecho imponible procedentes de distintas Administraciones tributarias

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 14 de noviembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-01403-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Mx...** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra liquidación de 7 de junio de 2017 derivada de Acta de Disconformidad n.º ... concepto Impuesto sobre Donaciones periodo 2013 practicada por la Gerencia

Provincial de Cádiz de la Junta de Andalucía siendo obligada tributaria D^a **Mx...**

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 25 de julio de 2013, Don **Ex...**, mediante escritura pública otorgada, donó a cada uno de sus seis hijos, D. **Bx...**, D. **Cx...**, D. **Fx...**, D. **Ix...**, D^a **Mx...** y D^a **Sx...**, participaciones de la entidad mercantil denominada **K...,S.L.**, en concreto 47.909 participaciones valoradas en 5.935.051 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 28 de marzo de 2014 se notificó el inicio de procedimiento de comprobación e investigación por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía requiriéndose diversa documentación.

TERCERO.- Con fecha 19 de mayo de 2014 se realizó un nuevo requerimiento de información. En atención a este requerimiento el 28 de mayo de 2014, se aportó copia sellada de registro de entrada del escrito de 4 de abril de 2014 aportando la documentación requerida.

CUARTO.- Entre los días 7 de septiembre y 2 de octubre de 2015, la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid inició expedientes de comprobación limitada frente a doña **Mx...**, don **Ix...** y don **Fx...** por motivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones antes indicado, relativo a la donación de las participaciones de la entidad **K...,S.L.** La Comunidad de Madrid procedió a girar la correspondiente liquidación provisional a D^a **Mx...** con número de referencia ...

QUINTO.- Con fecha 19 de mayo de 2016, se recibió de la Gerencia Provincial en Cádiz, notificación de "inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación" por el mismo hecho imponible que el procedimiento el 28 de marzo de 2014 iniciado, volviendo a solicitar la misma información que se había solicitado en las anteriores comunicaciones.

SEXTO.- Con fecha de notificación del 22 de agosto de 2016, se efectuó comunicación por la que requirió a la obligada tributaria documentación para acreditar la procedencia del beneficio fiscal regulado en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tras solicitar ampliación del plazo para aportar la documentación requerida, el 7 de septiembre de 2016 la obligada tributaria aportó diversa documentación y a lo que aquí interesa declaró:

"Las referidas inversiones se llevaron a cabo "aprovechando un exceso de liquidez temporal en **K...,S.L.**, y una oportunidad de inversión..." y, tratándose de acciones de diversas sociedades como **X**, **Banco Y**, **W**, **Q...Company** y **Z...**, y no teniendo por objeto social la entidad **K...,S.L.**, la adquisición de inversiones en forma de participaciones sociales(según la propia escritura de donación dicha entidad tiene por objeto la explotación agrícola, forestal, ganadera, cinegética o agroturística de fincas rústicas) no pueden considerarse dichos instrumentos de patrimonio como afectos a la actividad económica."

SÉPTIMO.- Con fecha 22 de marzo de 2017 se notificó propuesta de liquidación provisional de regularización y se concedió trámite de audiencia.

OCTAVO.- Con fecha 6 de abril de 2017 se aportó diversa documentación. El acta de disconformidad se incoó con fecha 27 de abril de 2017.

NOVENO.- Mediante escrito de alegaciones fecha 19 de mayo de 2017 se solicitó a la inspección que: "De acuerdo a lo dispuesto en la Resolución 02155/2012/00/00 de fecha 12 de marzo de 2015 del Tribunal, se considerara que la liquidez necesaria y, por tanto, afecta a la actividad económica es equiparable al fondo de maniobra de la sociedad, incluyéndose en el mismo como activo circulante los activos financieros fácilmente convertibles en efectivo que aparecen en la cuenta de inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio por un importe de 32.834.307,95 euros."

Se añade, en el referido escrito de fecha 19 de mayo de 2017, que " ...estas inversiones se efectuaron como un modo temporal de obtener un rendimiento económico a un exceso de liquidez temporal procedente del reparto extraordinario de dividendos de la sociedad **N** en los ejercicios 2011 y 2012 hasta que se materializara ésta en nuevas inversiones afectas a la actividad económica."

A ello la Gerencia Provincial en Cádiz apuntó que no será de aplicación la reducción por bienes afectos puesto que la misma obligada tributaria afirmó que: "se trataba de excesos de liquidez y que, según él, se materializaron con posterioridad en activos afectos" de lo que cabe concluir para la Inspección que la misma obligada reconoció que las referidos inversiones no estaban afectas a la actividad económica. Por tanto para la Gerencia Provincial no queda acreditada la afectación a la actividad económica de la participación de **K...,S.L.**, en la entidad **N, S.L.** Así se contiene en el acuerdo de liquidación de 7 de junio de 2017 notificado el 20 de junio de 2017.

A su vez se alegó a la Inspección la aportación al procedimiento de un informe de la Subdirección General Tributaria de la Comunidad de Madrid de fecha 14 de julio de 2015 en el que se concluyó que resulta aplicable la reducción, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del 95% del valor de las participaciones en la entidad **K...,S.L.** Para la Gerencia Provincial, siguiendo lo informado por el actuario, el informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid carece de validez a los efectos del presente procedimiento puesto que la competencia para la tramitación de procedimientos de aplicación de los tributos corresponde para la Gerencia Provincial en Cádiz a la Comunidad Autónoma de Andalucía conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009.

DÉCIMO.- El día 16/01/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 19/07/2017 contra acuerdo de Inspección Resolución Propuesta de Liquidación de fecha 7 de junio de 2017, notificado el posterior día 20 de junio de 2017, relativo al Impuesto sobre Donaciones del ejercicio 2013, con una cuota a ingresar de 907.407,32 euros, y que dio origen al presente procedimiento con número de referencia 00/01403/2018 alegándose la nulidad del acuerdo de liquidación por haber sido dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio, y añadiendo otras causas de impugnación por defectos formales o materiales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a derecho de la liquidación practicada.

TERCERO.- Conforme a Antecedentes en el presente caso se dictan dos liquidaciones por el mismo hecho imponible por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una por la Comunidad Autónoma de Madrid y otra por la Junta de Andalucía.

Como consecuencia de una donación se presentó autoliquidación ante la Junta de Andalucía y se inició posterior procedimiento inspector por la Gerencia Provincial en Cádiz.

Durante la tramitación del procedimiento inspector se inició procedimiento de comprobación de valores por la Comunidad Autónoma de Madrid, el cual fue finalizado con la correspondiente liquidación.

La Gerencia Provincial en Cádiz se declara competente para el procedimiento inspector al responder a las alegaciones presentadas, entre las cuales se señala la liquidación con el mismo objeto emitida por

la Administración madrileña. En concreto en la liquidación Nº ... se dice:

Esta Gerencia Provincial, siguiendo lo informado por el actuario, manifiesta que el informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid carece de validez a los efectos del presente procedimiento, por cuanto, conforme a los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de regulación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos (no inmuebles), el rendimiento del impuesto se considera producido en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo y teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 28 se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Resultando que el hecho imponible tuvo lugar el 25 de julio de 2013 y que el obligado tributario tenía su residencia habitual en ... durante los cinco años anteriores a la fecha de devengo, la competencia para la tramitación de procedimientos de aplicación de los tributos corresponde a la Comunidad Autónoma de Andalucía conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009.

La cuestión previa por tanto planteada reside en determinar la competencia de la Administración tributaria para practicar liquidación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones devengado. De lo hasta aquí expuesto se pone de manifiesto que ambas Administraciones Tributarias se consideraron competentes para la exacción del tributo del presente caso.

CUARTO.- La resolución de conflictos de competencia en materia de tributos cedidos viene regulada en los arts. 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980 -modificada por el art 6.1 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, el primero de los cuales establece:

Artículo 23.

1. Los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos se resolverán por una Junta Arbitral.
2. Podrán promover el conflicto las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, así como aquellas que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.
3. De la misma forma, podrán promover el conflicto las Administraciones que no consideren producido en su territorio el rendimiento o que no se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación cuando otra Administración sostenga, respecto de aquéllas, que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí son competentes en los citados procedimientos.
4. Las competencias de la Junta Arbitral se extenderán a la resolución de aquellos conflictos que puedan plantearse entre Administraciones sobre la titularidad del rendimiento o de las competencias de gestión, inspección o recaudación, como consecuencia de la aplicación territorial de las normas o acuerdos de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.
5. Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia al interesado. Dicho procedimiento, cuando ninguna de las dos cuotas líquidas objeto de conflicto supere 125.000 euros, podrá consistir en un procedimiento simplificado.
6. Los conflictos serán resueltos por los siguientes órganos:

"a) Caso de que la controversia se produzca entre las Administraciones del Estado y de una o varias Comunidades Autónomas, o de éstas entre sí, será resuelta por la Junta Arbitral que se regula en el artículo siguiente.

b) Si en el conflicto interviniese la Administración de otros territorios distintos de los referidos en la letra anterior, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma.

7. Cuando se suscite el conflicto, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

No obstante lo anterior, cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las Administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria.

8. La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

9. Las resoluciones de la Junta Arbitral tendrán carácter ejecutivo y serán impugnables en vía contencioso-administrativa."

QUINTO.- De la lectura de dicho precepto y del artículo 9 del Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre por el que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas se deduce que sólo las Administraciones Tributarias están legitimadas para promover el procedimiento, y que los particulares no están legitimados para su inicio, tal y como lo ha declarado la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Diciembre de 2006 confirmando la Resolución de este Tribunal Central de 23 de abril de 1997. El procedimiento de conflicto, a la vista de la competencia que dos Administraciones distintas asumen en el presente caso, debería haberse iniciado a solicitud de cualquiera de ambas Administraciones. La actuación de ambas no se corresponde con la debida actuación coordinada de las Administraciones Públicas en materia tributaria.

SEXTO.- Cabe preguntarse si dada la naturaleza revisora de esta jurisdicción económico-administrativa, sería procedente por este Tribunal analizar la legalidad estricta de la liquidación impugnada y a la que corresponde el presente recurso. Ante la coexistencia de dos o más liquidaciones procedentes de distintas Administraciones tributarias derivadas del mismo hecho imponible, el conocimiento del fondo del asunto por este Tribunal supondría de facto usurpar la competencia atribuida en exclusiva a la Junta Arbitral, por más que se estuviera formalmente revisando la legalidad concreta del acto impugnado en concreto. La resolución sobre el fondo supondría determinar cual es la Administración competente mediante el análisis de los puntos de conexión, que es precisamente la materia atribuida en exclusiva a la Junta Arbitral. Asimismo hemos de señalar que, no bastaría con revisar el acto concretamente impugnado, ya que de confirmarse la validez de la liquidación impugnada, no afectaría necesariamente a la validez del otro acto paralelo, es decir, la resolución sólo vincularía a la Administración autora del acto impugnado. Por ello, la correcta y ajustada a derecho resolución de la cuestión planteada, exigiría analizar conjuntamente ambos actos administrativos, y en especial las respectivas justificaciones de competencia atribuidas por ambas Administraciones, tal y como se regula en el RD 2451/98, lo que por su naturaleza contradictoria, es incompatible con la naturaleza revisora de los Órganos económico-administrativos.

Por otro lado conviene señalar que existe una clara diferencia en la forma de actuar entre la Junta Arbitral y los órganos de revisión. Mientras la actuación de los órganos de revisión descansa en la existencia de un acto administrativo que es objeto de impugnación, la Junta Arbitral no necesita de un acto previo objeto de impugnación, y puede conocer antes de que el acto de liquidación sea formalmente dictado. Asimismo, el objeto de litigio es distinto, ya que el órgano de reclamación

revisa la legalidad del acto en su conjunto, mientras que la materia sobre la que se extiende la función arbitral es exclusivamente la competencia de las Administraciones a través del análisis de los puntos de conexión, sin examinar la legalidad de la liquidación tributaria. Así, en la Resolución de la Junta Arbitral de 14 de octubre de 1999 (conflicto 2/1999) se afirma que:

"...no es de nuestra incumbencia determinar si se ha producido o no una nulidad de pleno derecho, por ser o no ser manifiestamente incompetente la Oficina de ... Ésta es una cuestión que habrá de dilucidarla, en su caso, el órgano competente para iniciar y para resolver el procedimiento de revisión de oficio del art. 153 de la LGT (...) el problema de si los actos dictados por la Oficina de ... son o no son nulos de pleno derecho no es una cuestión suscitada por la aplicación de los puntos de conexión, puesto que para decidir sobre ella hay que efectuar dos apreciaciones o valoraciones jurídicas diferentes: una, que la Oficina de... no es competente, problema que queda claramente dentro del ámbito de decisión de la Junta Arbitral; la segunda, que la incompetencia de la Oficina de ... es manifiesta en el sentido del art. 153 LGT o que el acto infringe manifiestamente la ley en el sentido del art. 154 LGT. Es esta segunda apreciación la que de ningún modo puede ser objeto de un pronunciamiento de la Junta Arbitral, puesto que su contenido no es propiamente un conflicto sobre los puntos de conexión".

Por último, no hay que olvidar que en el supuesto de que el contribuyente afectado por la doble liquidación impugnase ambas ante la jurisdicción económico-administrativa, la competencia territorial atribuiría en primera instancia su conocimiento a distintos tribunales regionales, los cuales podrán fallar unilateralmente -a la vista de las respectivas fundamentaciones no contrastadas entre sí- a favor de ambas administraciones, lo que supondría una situación que agravaría aún más si cabe la situación de incongruencia de la actuación administrativa contemplada en su conjunto.

La exclusión competencial de los Órganos de reclamación en materia de arbitraje sobre puntos de conexión de las diferentes Administraciones se confirma con la terminación de la vía administrativa causada por la resolución arbitral, y la atribución en exclusiva en vía de recurso a la jurisdicción contencioso administrativa.

SÉPTIMO.- Lo anteriormente expuesto debe entenderse sin perjuicio de la doctrina que el Tribunal Constitucional establece en su Sentencia de 11 de febrero de 2008, en la que en relación con un supuesto de conflicto de competencia entre el Estado y una Comunidad Foral y ante la inactividad del órgano de arbitraje dada la falta de constitución de la misma, atribuía competencia para su conocimiento a la jurisdicción contencioso administrativa, doctrina que este Tribunal entiende ser aplicable a dicha jurisdicción, pero no trasladable a la económico administrativa. En dicha sentencia se decía que:

"...no cabe eludir el sometimiento al régimen legal de conflictos bajo pretexto de una actual falta de constitución de unos órganos que irónicamente pende de la voluntad de las propias partes litigantes y que no hace sino alimentar una situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, que se ven así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación, y obligados a un frecuentemente inútil peregrinar ante un doble orden de reclamaciones y recursos donde con harta frecuencia se ratifican las actuaciones de cada Administración enfrentada, con grave descrédito de la concertación y de las previsiones constitucionales y estatutarias al respecto». Es decir que ante la inactividad ¿en el caso concreto de autos, por no constitución de la misma- del órgano competente, y con el fin de evitar la indefensión del administrado, procedía el conocimiento del fondo del asunto a la jurisdicción contencioso administrativa ya que: "la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos".

OCTAVO.- Conclusión de todo lo anterior es que la Administración Tributaria autora del acto aquí

impugnado, al conocer de la liquidación practicada por otra Administración Tributaria debió instar el procedimiento de arbitraje, y dado que este Tribunal Central no debe conocer del fondo del asunto por las razones apuntadas anteriormente, procede anular la liquidación impugnada en esta reclamación remitiendo el expediente a la Administración autora del acto para que, con carácter previo al inicio, en su caso, de un nuevo procedimiento de liquidación, inicie el procedimiento regulado en el RD 2451/98, contra cuya resolución o inactividad sólo cabe el recurso contencioso administrativo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución.