

No puede denegarse la prórroga del plazo de alegaciones con fundamento exclusivo en que de otorgarse se superaría el plazo máximo permitido para la tramitación del procedimiento de inspección tributaria

Se plantea en el litigio si el principio de buena administración permite a la Administración denegar la ampliación de un plazo de alegaciones durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicitada por el comprobado, con fundamento exclusivo en que, de otorgarse, se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del expediente.

Por otro lado, si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones o se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente. Declara la Sala que conforme al art. 150 de la LGT, en su versión actual, que cambió sustancialmente la regulación de los plazos y enervó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración, y el art. 91 del RGAT, que regula la ampliación de los plazos de tramitación, se colige que la denegación de la ampliación del plazo alegatorio no es una actuación de la Administración puramente discrecional, sino que exige una motivación suficiente que valore la petición atendiendo a las circunstancias concurrentes y, en especial, si la negativa a la prórroga condiciona o dificulta las posibilidades de defensa del interesado. En cuanto al aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 08/07/2024

N.º de Recurso: 402/2023

N.º de Resolución: 1219/2024

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1219/2024

En Madrid, a 8 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 402/2023, interpuesto por la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Marcos, contra la sentencia núm. 3165/2022, de 22 de septiembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1185/2021.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 3165/2022, de 22 de septiembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso núm. 1185/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña ["TEARC"], de 15 de diciembre de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas contra acuerdos de liquidación y sancionador, dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-, ejercicio 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por D. Marcos y en consecuencia anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 15 de diciembre de 2020, objeto de esta litis, en cuanto confirma el acuerdo de resolución de expediente sancionador dictado por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, que igualmente se anula, desestimando el recurso en todo lo demás. Sin costas".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Marcos, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. El artículo 150.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en la redacción dada por la Ley 34/2015, en relación con el artículo 91 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 ["RGAT"], el principio de buena administración y la desviación de poder - artículo 70.2 de la ley de esta Jurisdicción -["LJCA"]-.

1.2. Los artículos 11.5 y 14.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ["LIRPF"], en relación con el artículo 21 LGT.

2. La Sala de instancia, por auto de 9 de enero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Marcos, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de octubre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 1. Determinar si el principio de buena administración permite a la Administración denegar la ampliación de un plazo de alegaciones durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicitada por el comprobado, con fundamento exclusivo en que, de otorgarse, se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del expediente. En caso de respuesta negativa, precisar qué efectos provocaría la infracción de tal principio general.

2. Aclarar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente, como aquí se ha procedido a regularizar.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 3.1.a) y 24.1 y 3 LISD, el artículo 47.3 RIS y el artículo 14 LIRPF.

El artículo 150 LGT, en la versión dada por la Ley 34/2015, y el artículo 91 RGAT, en relación con los artículos 9.3, 103 y 106 de la Constitución Española y con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2. La procuradora doña Marta Pradera Rivero, en la representación ya acreditada de don Marcos, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 17 de noviembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega, en primer término, la infracción del artículo 150.6 LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, en relación con el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, el principio de buena administración y la desviación de poder (artículo 70.2 LJCA) por denegarse la solicitud de prórroga del plazo de alegaciones con la única finalidad de evitar la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por la notoria falta de diligencia en la tramitación del procedimiento inspector (una única diligencia de obtención de documentación y un año de parón en su tramitación).

Aduce que la sentencia infringe los artículos 91 del Real Decreto 1065/2007 y 150 LGT al negar un derecho a la prórroga del plazo de alegaciones para encubrir un abuso y desproporción en la actuación administrativa.

Además, infringe el principio de buena administración porque no atribuye consecuencia alguna a que la AEAT ocasione, con notoria falta de diligencia, un problema y traslade el perjuicio al obligado tributario.

Considera que es manifiesto y objetivo que el problema lo ha generado la AEAT y que traslada los perjuicios al interesado, privándole del derecho a pedir una prórroga y formular alegaciones.

Señala que el procedimiento inspector ha sido extremadamente sencillo porque: sólo tuvo dos diligencias y el único contenido de la segunda diligencia fue dar por cerrada la fase de instrucción; era de carácter parcial, limitado a la tributación de un incremento de justiprecio de una expropiación, por lo que todos los hechos constaban documentados desde el primer momento (sentencias y pagos); y existió una total colaboración por el recurrente.

El acuerdo de denegación de la prórroga se fundó exclusivamente en un único motivo: " si se accediera a la petición de los obligados tributarios, el plazo para formular alegaciones finalizaría el día

29/11/2018. (...) el plazo máximo para la Inspección para dictar/notificar el correspondiente acuerdo de Liquidación con el que finalizará el procedimiento es el 28/11/2018".

Sin embargo, realizando una interpretación literal, el artículo 91.3 Real Decreto 1065/2007 no contempla dicho motivo como causa de denegación.

La misma conclusión se alcanza desde la interpretación teleológica y sistemática de la duración del procedimiento inspector. Con la finalidad de poner fin a la conflictividad en la calificación de las dilaciones y su imputación, la Ley 34/2015 modificó el artículo 150 LGT y amplió la duración del procedimiento inspector a 18 meses y suprimió, como regla general, el concepto de dilación que antes incluía a las solicitudes de prórroga. Es decir, se amplía el plazo de duración del procedimiento inspector para que las prórrogas -y otros retrasos- no perjudiquen la duración y se concedan sin tener que calificarlas como dilación. Obviamente, no puede negarse un aplazamiento, tras la reforma introducida por la Ley 34/2015, para que no se supere el plazo máximo de duración cuando el procedimiento ha sido sencillísimo y la Inspección ha estado paralizada un año. La conclusión contraria quiebra los principios en que se funda la reforma de la Ley 34/2015.

La misma conclusión se alcanzaría por aplicación del principio de buena administración, respecto del que las sentencias de 22 de septiembre de 2020 (recurso 5825/2018) y 5 de diciembre de 2017 (recurso 1727/2016) recuerdan que a la administración "le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente". Aplicado a nuestro caso, las disfunciones instructoras son las que han originado que la concesión de la prórroga ocasionase la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Además, dicha denegación vulnera el principio de *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, recurso 666/2017) y supone una desviación de poder. Es decir, la administración ocasiona un problema jurídico y recoge los beneficios de este, transfiriendo las consecuencias nocivas al obligado tributario.

La consecuencia jurídica de que se concluya que la denegación de la prórroga es contraria a Derecho es que debe entenderse superado el plazo de prescripción. En este sentido, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (recurso de casación 5732/2020) que reitera la doctrina de la sentencia de 13 de diciembre de 2017. En esta última sentencia se planteaba un supuesto con puntos comunes con el caso de autos: ante la inminencia de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no se tuvieron en cuenta las alegaciones, a pesar de presentarse en plazo, y se dictó la liquidación; y más adelante una segunda liquidación dando respuesta a las alegaciones. En este caso el Tribunal Supremo entendió que el procedimiento concluía con la segunda liquidación y que el hecho de que se superara el plazo de duración no era una excusa para ignorar las alegaciones:

"En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos." Por todo lo expuesto, procede la estimación del recurso.

En segundo lugar, aduce la infracción de los artículos 11.5 y 14.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en

adelante LIRPF/2006), 3 y 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) en relación con el artículo 21 LGT.

La sentencia concluye que el justiprecio debe tributar en el IRPF del heredero; mientras que el Sr. Marcos y todas las Consultas vinculantes y resoluciones de los Tribunales Económico administrativo aportadas en anteriores instancias concluyen que debe tributar en el IRPF del causante y el ISD del heredero.

El Tribunal de la instancia no aprecia debidamente la diferencia entre el hecho imponible y la exigibilidad del impuesto. En nuestro caso la titular de los bienes expropiados era la causante; bienes que pasaron a ser propiedad de la Administración expropiante. Por dicho motivo, la sentencia no puede sujetar la ganancia patrimonial -justiprecio definitivo por los bienes expropiados al causante en el año 2001- en el IRPF, ejercicio 2012, de los herederos, sino que estos deben tributar en ISD.

El artículo 21 LGT distingue claramente entre el devengo -momento de realización del hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria principal y la fijación de los elementos de la relación jurídica tributaria, entre los que se encuentra el obligado tributario- y la exigibilidad del tributo en un momento distinto del devengo del hecho imponible. En nuestro caso, el hecho imponible -la alteración patrimonial- se produce con el acta de ocupación (2001) al ser una expropiación por el procedimiento de urgencia, momento de determinación del obligado tributario (la causante como titular de la finca expropiada); pero la exigibilidad de la cuota se fija en el momento de la determinación del justiprecio por la sentencia del Tribunal Supremo (2012), imputándose al IRPF 2007 del causante, conforme al mandato del artículo 14.4 LIRPF/2006: "4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse".

El hecho imponible por las ganancias patrimoniales es "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél" (artículos 31 LIRPF 1999 y 33 LIRPF 2006). Obviamente, la alteración se produjo en el patrimonio del causante al que se expropió y, por ello, fue la fallecida quien inició los pleitos para la determinación del justiprecio.

Idéntica solución se obtiene por aplicación de los artículos 3 y 24 LISD recogidos en el auto de admisión. Define el artículo 3.1.a) LISD el hecho imponible del impuesto como "la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio". En nuestro caso no hay duda de una adquisición por herencia del derecho sobre el justiprecio, con independencia de su valoración posterior.

De acuerdo con el artículo 24 LISD el devengo fue con la muerte del causante. No considera aplicable el apartado tercero del artículo 24 porque no nos encontramos ante un bien, sino ante un derecho; y el derecho de crédito fue adquirido con la muerte, con independencia de su valoración.

En resumen, la respuesta jurídica es clara desde la interpretación literal y sistemática de los citados artículos de la LIRPF e ISD. La ganancia patrimonial (hecho imponible) se produjo con la alteración en el 2001 y su imputación debía realizarse en el IRPF del ejercicio del 2007 del causante con arreglo al artículo 14.4 LIRPF.

Por todo lo expuesto, considera que procede la estimación del recurso y la fijación de la siguiente doctrina:

el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del IRPF del causante (artículo 14.4 LIRPF) y del ISD de los herederos.

Aplicada al caso la anterior doctrina, procede la estimación del recurso contencioso administrativo y la anulación del IRPF 2012 del Sr. Marcos por falta de hecho imponible.

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] Las pretensiones deducidas radican en que el Tribunal Supremo aprecie la existencia de las dos infracciones denunciadas en el escrito de preparación, fijando como doctrina con interés casacional objetivo apreciada por el auto de admisión:

1) Primero, en atención al principio de buena administración y los artículos 91 RD 1065/2007 y 150 LGT, la Administración no puede denegar la ampliación de un plazo de alegaciones durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicitada por el comprobado, con fundamento exclusivo en que, de otorgarse, se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del expediente; y, segundo, la consecuencia jurídica es debe entenderse superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector con pérdida de la eficacia interruptora de la prescripción.

2) El aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del IRPF del causante (artículo 14.4 LIRPF) y del ISD de los herederos (artículos 3 y 24 LISD).

En consecuencia, la Sentencia recurrida debe ser casada; y, de conformidad con el artículo 93.1 LJCA, estimado el recurso contencioso-administrativo y anulado el acuerdo de liquidación que está en el origen de este pleito".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, por tanto, (iii) anule el acuerdo de liquidación (iv) con imposición de las costas causadas a la parte recurrida".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 22 de enero de 2024.

En relación con la primera cuestión de interés casacional, afirma que la denegación de la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones se encuentra motivada por la Administración, y no responde solo a la única finalidad de evitar el transcurso del plazo máximo fijado normativamente.

Se apoya en el relato de hechos de la sentencia recurrida para poner de relieve que el recurrente dispuso de tiempo y diversas ocasiones para alegar, al tiempo que no justificó en forma su petición de ampliación del plazo ex artículo 91 RGAT, extremo que se refleja en el acuerdo denegatorio de la administración tributaria.

No es cierto que no dispusiera de tiempo y oportunidad para presentar alegaciones, tanto en el procedimiento como en el trámite particular en el que insta la ampliación.

Por otra parte, defiende la actuación de la administración que no cabe catalogar de negligente sin más.

Señala que el procedimiento se ha concluido en el plazo máximo, dentro de los estándares normalizados de funcionamiento.

Asimismo, no se ha quebrantado el principio de buena administración, en tanto que se ha salvaguardado el derecho del recurrente a ser oído, pues no se ha acreditado una indefensión real y efectiva en este sentido, siendo todas las resoluciones debidamente motivadas.

Reitera que en el presente caso no hay infracción alguna, ni privación o negación del derecho a alegar, ni indefensión.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, señala que el recurrente, adquirente mortis causa de una cuota de tal derecho de crédito, sí aceptó una herencia que expresamente lo incluía y lo valoraba, incluyéndolo por ese valor (muy reducido) en su ISyD, tributando en consecuencia, y todo ello sin que conste discrepancia alguna con la Administración tributaria a la que corresponde ese tributo (la Administración autonómica, que no es la Administración tributaria concernida en el presente recurso).

Por tanto, no hay duda de que todos los sujetos implicados, el recurrente el primero, asumieron que éste incorporó a su patrimonio un elemento, el derecho de crédito, a un determinado valor. Posteriormente, en virtud de la definitiva sentencia del Tribunal Supremo, tuvo lugar una alteración en tal patrimonio, consistente en ser reemplazado el derecho de crédito heredado por el importe en efectivo constitutivo del pago. Tal alteración patrimonial no estuvo referida a las fincas (que no fueron adquiridas mortis causa pues ya no pertenecían a la causante cuando falleció) sino a un elemento patrimonial distinto, el crédito. En estas circunstancias concretas, diferentes, es razonable considerar que aflora el hecho imponible del IRPF del heredero (como habría aflorado si éste, sin esperar la sentencia, hubiera cedido el derecho a un comprador tercero, mediante un precio superior al valor de su adquisición mortis causa).

Considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 23 de enero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de mayo de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D.^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de junio de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en determinar si el principio de buena administración permite a la Administración denegar la ampliación de un plazo de alegaciones durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicitada por el comprobado, con fundamento exclusivo en que, de otorgarse, se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del expediente. En caso de respuesta negativa, precisar qué efectos provocaría la infracción de tal principio general.

En segundo término, aclarar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente, como aquí se ha procedido a regularizar.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión y la sentencia objeto de impugnación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Doña Zulima, madre de don Marcos, era propietaria de 1/6 parte de las fincas número NUM000 y NUM001 del Prat de Llobregat que fueron expropiadas por el procedimiento urgente. El 12 de junio de

2001 la administración expropiante incoó el Acta de ocupación y dejó constancia del pago del depósito previo a la ocupación por importe de 70.116,47 euros y de las indemnizaciones por rápida ocupación.

2.2. El justiprecio se fijó, inicialmente, mediante resolución del Jurado Provincial de Expropiación de Barcelona de 8 de julio de 2004 en 19.400.927,28 euros, correspondiendo a doña Zulima 3.233.487,88 euros. En desacuerdo con dicho justiprecio, tanto la administración expropiante (AENA) como los copropietarios de las fincas expropiadas recurrieron la valoración del justiprecio ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

2.3. Doña Zulima falleció el 22 de junio de 2007, antes de que dicho Tribunal se pronunciara, dejando como herederos a sus siete hijos, entre ellos, al hoy recurrente don Marcos. El 3 de diciembre de 2007, los herederos de doña Zulima formalizaron la escritura de aceptación de herencia en cuyo inventario de bienes se incluía expresamente un derecho de crédito por razón de la expropiación en trámite ante la jurisdicción contenciosoadministrativa con una valoración de 30.732,67 euros. Dicho importe se consignó en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, "ISD"), de fecha 7 de diciembre de 2007.

2.4. El 12 de febrero de 2009, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dictó sentencia, en el recurso ordinario 653/2004, desestimando el interpuesto por los propietarios de las fincas expropiadas, estimando en parte el interpuesto por AENA y fijando un nuevo justiprecio del que a doña Zulima -y, por lo tanto, a sus herederos le correspondía 1.590.060,49 euros.

2.5. En desacuerdo con la sentencia, los herederos de doña Zulima interpusieron el recurso de casación 2225/2009, estimado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 9 de mayo de 2012 (ES:TS:2012:3307), que revoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y confirma el justiprecio fijado por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Barcelona. Los herederos no tributaron en el ISD porque ya se encontraba prescrito; y tampoco en el IRPF del causante porque entendían que, con arreglo a la doctrina del Tribunal Supremo existente en aquel momento, debió tributar en el IRPF 2001 (también prescrito).

2.6. El 29 de mayo de 2017, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ("AEAT") inició un procedimiento inspector de carácter parcial frente al Sr. Marcos por el IRPF, ejercicio 2012. Dicho procedimiento tenía por objeto la comprobación de las ganancias patrimoniales originadas por la transmisión de inmuebles por expropiación.

2.7. Con fecha 26 de junio de 2018, se procedió a la incoación de Acta de disconformidad, modelo A02, número NUM002.

Finalmente, se dictó acuerdo de liquidación en fecha 26 de noviembre de 2018, que se notificó al obligado tributario el siguiente día 27. Asimismo, se le notificó el acuerdo sancionador el 20 de diciembre del mismo año.

2.8. Contra la liquidación y sanción correspondientes al IRPF 2012 se formularon sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña, que fueron desestimadas mediante resolución de 15 de diciembre de 2020.

2.9. En disconformidad con la resolución del TEAR, don Marcos interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado como procedimiento ordinario número 529/2021, y seguido ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La Sala de instancia dictó la sentencia núm. 3165/2022, de 22 de septiembre, por la que estima parcialmente el recurso n.º 1185/2021, anula la sanción y confirma la liquidación tributaria.

Esta resolución, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión de confirmar la resolución recurrida, en lo relativo al acuerdo de liquidación, en que la diferencia entre el valor admitido por la Administración como justiprecio al tiempo de producirse la ocupación del bien

expropiado y el fijado definitivamente en vía administrativa o judicial debe imputarse fiscalmente al periodo en que se dicta la resolución que lo determina, tal y como dejó sentado el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de mayo de 2017 (rec. 1137/2016, ECLI:ES:TS:2017:2121). De ello debe inferirse, según la Sala a quo, que la indemnización fijada de forma definitiva por sentencia debía imputarse, como ganancia patrimonial del expropiado, en su IPRF, sin perjuicio de que la expropiación se hubiera tramitado ante el causante del obligado, fallecido antes de la determinación y abono del justiprecio total.

Respecto de la otra cuestión aducida, en relación con la denegación de la ampliación del plazo de alegaciones solicitada, la sentencia sostiene que "[...] el interesado solicitó 7 días adicionales a los 15 días hábiles de que disponía, con el fin de " preparar de forma más adecuada las alegaciones a presentar", lo cual, se mire por donde se mire, no permite considerar que justifica la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen. De ahí que la denegación de la prórroga no pueda considerarse abusiva o dictada en fraude de ley".

SEGUNDO. Marco normativo.

Son relevantes para el presente recurso, los preceptos que a continuación se citan según los términos del auto de admisión.

1. Primera cuestión de interés casacional.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en la redacción dada por la Ley 34/2015, versión aplicable *ratione temporis*, y el artículo 91 del 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 ["RGAT"], en relación con los artículos 9.3, 103 y 106 de la Constitución Española y con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

" Artículo 150 LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras.

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

(...) 2. (...) A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

(...) 6. 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 durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento." A su vez, el artículo 91 RGAT, relativo a la Ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación, dispone:

"1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia.

6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa." 2. Segunda cuestión de interés casacional.

Los artículos 3.1.a) y 24.1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["LISD"], que definen el hecho imponible y el devengo del Impuesto sobre Sucesiones; el artículo 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["RISD"], y el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ["LIRPF"].

"Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio."

"Artículo 24. Devengo.

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

2. En las transmisiones lucrativas "inter vivos" el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan." "Art. 47 del RISD. Devengo.

1...

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendándose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen." " Artículo 14 de la LIRPF. Imputación temporal.

1....

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse." TERCERO. Primera cuestión de interés casacional. Criterio de la Sala.

1. La primera cuestión de interés casacional, conforme al auto de admisión, se centra en determinar si el principio de buena administración permite a la Administración denegar la ampliación de un plazo de alegaciones durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicitada por el comprobado, con fundamento exclusivo en que, de otorgarse, se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del expediente. Y, en caso de respuesta negativa, precisar qué efectos provocaría la infracción de tal principio general.

La citada cuestión viene referida al ejercicio de sus facultades por la Administración, conforme a los principios que han de regir su actuación, y, en concreto, determinar si puede denegar una ampliación de plazo de alegaciones solicitado por un administrado, con fundamento en que su concesión supondría la superación del plazo máximo establecido en la LGT para la sustanciación del procedimiento inspector, sin tener en cuenta las circunstancias acaecidas durante el desarrollo de éste y, en particular, la alegada falta de diligencia por el órgano instructor.

Señala el auto de admisión que este interrogante se suscita "porque consta en los autos y en el expediente que el acuerdo por el que se denegó la prórroga solicitada, dictado antes de que finalizara el plazo cuya ampliación se pretendía, se fundó en que la solicitud perjudicaba los intereses de la Hacienda Pública, siendo indiscutido que, de haberse concedido, se habrían superado los dieciocho meses de duración de las actuaciones inspectoras.

Así, el procedimiento se inició el 29 de mayo de 2017 y finalizó con la notificación del acuerdo de liquidación el 27 de noviembre de 2018, habiéndose solicitado la ampliación del último plazo de alegaciones el 14 de noviembre de 2018, que se denegó en acto notificado el día 19 siguiente".

2. Pues bien, su adecuada solución aconseja partir de la siguiente relación de hechos que, en esencia, recoge la sentencia impugnada en casación.

2.1. Del expediente resulta que las actuaciones de comprobación respecto del obligado tributario se iniciaron mediante comunicación de fecha 29/05/2017. Dichas actuaciones tenían alcance parcial limitándose a comprobar la correcta declaración de la ganancia patrimonial derivada de ingresos percibidos de AENA en el ejercicio 2012.

2.2. En el desarrollo de las actuaciones inspectoras se extendieron las siguientes diligencias, comunicaciones y acta:

- Diligencia número 1, de fecha 27/06/2017, en la que se requiere al representante autorizado del obligado tributario la aportación de determinada documentación o información con trascendencia tributaria.

- Diligencia número 2, de fecha 12/07/2017. Se extiende para hacer constar que la documentación requerida al obligado tributario en Diligencia n.º 1 de fecha 27 de junio de 2017, "fue aportada por el representante del obligado vía correo electrónico con posterioridad a las actuaciones de fecha 27 de junio de 2017".

-Con fecha 18/07/2017 se requiere información a AENA S.A relativa a la expropiación de fincas correspondientes a las actuaciones Aeropuerto de Barcelona-El Prat 1.º fase expropiación de los terrenos para el desarrollo del plan director 34/Aena/99, que resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección.

- Diligencia trámite de audiencia, de fecha 11/05/2018. Con esa fecha se extendió diligencia señalando a los obligados tributarios la finalización de las actuaciones correspondientes a los conceptos y períodos objeto del procedimiento de comprobación e investigación, así como la apertura del trámite de audiencia y la puesta de manifiesto del expediente por un plazo de 10 días hábiles para que pudiera examinar el expediente, hacer las alegaciones que estimase oportunas y aportar los documentos que considerase necesarios para la defensa de su derecho, y ello en aplicación de los artículos 34.1.l) y 157.1 de la LGT y 96 y 183 del RGAT.

En dicha diligencia se entrega al compareciente el documento de puesta de manifiesto del expediente electrónico, facilitando al obligado el código seguro de verificación, a los efectos de que pudiese visualizar y descargar los documentos electrónicos que componían el mismo.

- Diligencia trámite de audiencia 2, de fecha 06/06/2018. En dicha fecha se extendió diligencia haciendo constar que se incluye en el expediente electrónico la nueva documentación aportada durante el trámite de audiencia concedido y se señala al obligado tributario que se dan por finalizadas las actuaciones inspectoras y que, con carácter previo a la firma de las actas, se le concede un nuevo trámite de audiencia por un plazo de 10 días hábiles para que pueda examinar el expediente y formular las alegaciones que tenga por conveniente.

- El obligado tributario no presentó alegaciones previas al acta.

-Con fecha 26/06/2018, se procedió a la incoación de acta de disconformidad. En el cuerpo del acta se advertía al obligado tributario de su derecho a presentar las alegaciones que considerase oportunas en el plazo de los quince días siguientes a la notificación de la misma en aplicación del artículo 157.3 de la LGT.

-El obligado tributario en fecha 9/07/2018 solicitó ampliación de plazo para presentar alegaciones por un periodo de siete días hábiles. Dicha solicitud fue aceptada por la Inspección.

-En fecha 26/07/2018 los obligados tributarios formularon alegaciones al acta de disconformidad.

-En fecha 29/10/2018 se dictó nueva propuesta de liquidación, que fue notificada ese mismo día. En dicha nueva propuesta de liquidación se advirtió al interesado de su derecho a presentar alegaciones en el plazo de 15 días a contar desde la fecha de su notificación, señalándole que, en otro caso, podría dictarse la resolución de acuerdo con la propuesta que acompaña al Acuerdo.

-En fecha 14/11/2018 el obligado tributario presentó escrito solicitando la ampliación del plazo para presentar alegaciones, al amparo del artículo 91 RGAT, por un periodo de siete días hábiles adicionales, solicitud que fundamentaba en lo siguiente:

"Que esta parte necesita la concesión de la prórroga que se solicita para poder preparar de forma adecuada las alegaciones que se tienen que presentar a la citada rectificación propuesta del acta y, en cualquier caso debe destacarse que la concesión de la misma no perjudica intereses ni derechos de terceros".

Dicho plazo finalizaba el 20/11/2018.

- La solicitud de ampliación del plazo de alegaciones fue denegada por la Inspección mediante acuerdo de fecha 16 de noviembre de 2018, cuyo tenor, a los efectos que ahora interesan, es el siguiente:

"En virtud de lo dispuesto en el citado artículo, se acuerda DENEGAR la ampliación de plazo solicitada por D.

Marcos por entenderla perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública, en atención al plazo máximo antes mencionado para finalizar el procedimiento inspector, cuyo plazo de actuaciones concluye el 28/11/2018. La Inspección considera que el obligado tributario dispuso del tiempo suficiente para formular las alegaciones que considere oportunas sin necesidad de una ampliación del plazo que además perjudica a los intereses del procedimiento inspector." La denegación de la ampliación del plazo de alegaciones se notificó al obligado tributario mediante Agente Tributario el día 19/11/2018 (día anterior a la finalización del plazo).

- El obligado tributario no presentó alegaciones.

- El acuerdo de liquidación se dictó en fecha 26 de noviembre de 2018, notificándose al obligado tributario el siguiente día 27 (penúltimo día del plazo máximo de duración del procedimiento inspector).

3. Esta Sala se ha pronunciado sobre la interpretación del art. 91 RGAT, en sentencia núm. 494/2023, de 19 de abril (rec. cas. 5540/2021), que, a su vez, se remite a la STS núm. 1280/2019, de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. 6276/2017), en la que se declara lo siguiente:

"Ciertamente, como bien dice la Sra. Abogado del Estado, el caso que nos ocupa difiere del que fue objeto de atención en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, pero también resulta innegable que la misma contiene doctrina legal sobre la interpretación que procede realizar del citado art.º 91 del RGAT, precepto que es de aplicación al presente caso. Se dijo entonces respecto del citado artículo lo siguiente -añadimos las negritas para enfatizar los pasajes más a propósito-:

"Como hemos expuesto, el Abogado del Estado enarbola la posibilidad que brinda el art 91 RGIT de entender otorgada directamente la ampliación, sin necesidad de un pronunciamiento expreso de la Administración que, en virtud del precepto, serviría exclusivamente para denegarla "antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar".

Ciertamente, así es. Sin embargo, el art 91 RGIT no eleva a la categoría de regla general, el otorgamiento automático de la ampliación pues, el reglamento prevé en su apartado 4, la notificación expresa de la concesión (es decir, su otorgamiento mediante resolución expresa), exigencia completamente lógica desde el momento que la Administración debe valorar si concurren los requisitos que el apartado 3 califica de "necesarios" para su concesión.

Además, convertir en premisa general lo que -entendemos- debe ser una mera previsión residual (otorgamiento automático de la ampliación) comportaría la paradoja de que en el ámbito tributario -terreno en el que se manifiesta una contraposición de los "derechos" de la Administración y del contribuyente- no deban observarse las garantías que al respecto establece la legislación administrativa común, escenario en el que, además, no se contraponen derechos, sino potestades frente a derechos.

En efecto, ante la ausencia de una regulación detallada sobre una eventual ampliación de plazos en la LGT, cabe destacar la coincidencia del artículo 32 de la Ley 39/2015 con el artículo 91 RGIT tanto porque la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos, como por la previsión de que no cabe recurso contra la concesión o denegación de la ampliación.

Sin embargo, del art. 32 de la Ley 39/2015 se infiere, primero, que la resolución administrativa será expresa (por cuanto deberá notificarse a los interesados) y segundo, que esa resolución será motivada

pues habrá que tener en cuenta "si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero".

Por tanto, el artículo 91 RGIT puede y debe ser objeto de una interpretación conforme en su contraste con los artículos 103 LGT con relación al artículo 54 Ley 30/1992 (artículo 35 Ley 39/2015) y con el citado art. 32 de la Ley 39/2015.

De ese modo, esa previsión reglamentaria -que fomenta la agilidad procedimental-, puede justificar que la Administración no resuelva expresamente la petición del contribuyente sobre la extensión del plazo y, pese a ello, se entienda concedida la misma, únicamente cuando esa ampliación no traspase el ámbito temporal que tiene la Administración para resolver en plazo, es decir, cuando no exista conflicto, porque de todas formas -con o sin ampliación- la prescripción no juega en su contra.

Sin embargo, cuando el otorgamiento de la ampliación suponga exceder del plazo legal de terminación del procedimiento, la Administración no puede invocar la "concesión automática" de la ampliación sobre la base del art 91 RGIT para imputar una dilación indebida al contribuyente y poder mantener así, que ha liquidado en plazo, desde el momento que esa extensión temporal sirve, al mismo tiempo, para afirmar su derecho (el de la Administración) y para negar otro (el del contribuyente), lo que precisaría que se hubiera colmado la obligación legal de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa" (artículo 103.1 LGT)".

En el caso que nos ocupa con el inicio del procedimiento de comprobación limitada se le concedió a la entidad interesada el plazo mínimo previsto normativamente de 10 días, tal y como establece el art. 87.4 del RGIT, "Salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas".

Ya se ha dejado dicho que la Administración a la solicitud de ampliación realizada, conforme al art. 91 del RGIT, guardó silencio, por lo que automáticamente el plazo se amplió a cinco días más, cumplimentando el requerimiento la parte interesada a los tres días siguientes.

En estas circunstancias cobra toda su significación lo dicho en la referida sentencia. O dicho de otro modo, del juego de los citados artículos, ha de convenirse que el contribuyente tenía derecho a diez días más cinco, de solicitarlo, para cumplimentar el requerimiento, excepto que, art. 91.4 en relación con el art. 104.c), ambos del RGIT, la Administración se lo hubiera expresamente denegado dentro del fugaz plazo que señala la Sra.

Abogado del Estado, al no realizar la denegación expresa, en modo alguno cabe entender que estemos ante un supuesto de dilaciones del procedimiento en los términos que se recoge en el art. 104.2 de la LGT, sino dentro del desarrollo normal del procedimiento, como se desprende no sólo de la interpretación realizada en atención a las consideraciones antes transcritas, sino de la propia literalidad del precepto, puesto que como se recordaba en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, "Concebido el derecho tributario como un sistema coherente, habrá que partir de la premisa de que, en caso de plazos "normativamente abiertos", el otorgamiento del máximo previsto no debería comprometer, por sí mismo, la tramitación regular del procedimiento (administrativo o tributario)... Es decir, cabe suponer que el legislador haya previsto que, incluso, con el otorgamiento del máximo de días posible, el procedimiento está diseñado para resistir esa eventualidad y concluir dentro del plazo legalmente establecido." Dicho lo anterior cabe dar la siguiente respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo dispuesto en los arts. 87.4 y 91.1 y 4 del RGIT, la ampliación automática a falta de denegación expresa por la Administración del plazo contemplado en el citado art. 87, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente

fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar, no constituye una dilación del procedimiento sin que altere el plazo máximo de resolución de los procedimientos".

4. Tal y como recoge el auto de admisión dictado por la Sección Primera en fecha 5 de octubre de 2023, en relación con el principio de buena Administración el Tribunal Supremo ha abierto una senda en la sentencia de 14 de febrero de 2017 (RC/1727/2016, ES:TS:2017:4499) que continúa en otras muchas sentencias -entre las que podemos citar la de 18 de diciembre de 2019 (RCA/4442/2018; ES:TS: 2019:4115), 17 de septiembre de 2020 (RCA/5008/2018; ES:TS:2020:2921), 22 de septiembre de 2020 (RCA/5825/2018; ES:TS:2020:3060), 29 de octubre de 2020 (RCA/5442/2018; ES:TS:2020:3734), 19 de noviembre de 2020 (RCA/4911/2018;

ECLI:ES:TS:2020:3880) y 15 de marzo de 2021 (RCA/526/2020; ECLI:ES:TS:2021:1149)-, de las que se infiere que a la Administración le es exigible una conducta diligente, como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación. El citado principio, consagrado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que fue proclamada por el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea el 7 de diciembre de 2000 en Niza (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010), no se agota con la mera observancia estricta del procedimiento y sus trámites, sino que reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

5. La cuestión de fondo en relación a la primera cuestión de interés casacional se suscita porque consta en el expediente que el acuerdo por el que se denegó la ampliación del plazo para alegaciones solicitada, notificado el día anterior (19/11/2018) a que finalizara el plazo cuya ampliación se pretendía (20/11/2018), se fundó en que la solicitud perjudicaba los intereses de la Hacienda Pública, siendo indiscutido que, de haberse concedido, se habrían superado los dieciocho meses de duración de las actuaciones inspectoras. En efecto, el procedimiento se inició el 29 de mayo de 2017 y finalizó con la notificación del acuerdo de liquidación el 27 de noviembre de 2018, habiéndose solicitado la ampliación del último plazo de alegaciones el 14 de noviembre de 2018, que se denegó en acto notificado el día 19 siguiente.

Al objeto de dar respuesta a esta cuestión, habrá de ser tenido en cuenta el artículo 150 LGT, en la versión actual, de aplicación al caso, que dispone que el plazo de 18 meses, establecido con carácter general para la terminación de las actuaciones inspectoras, no es susceptible de ser interrumpido por dilaciones por causa no imputable a la administración - ex artículo 104.2 de la misma ley-, así como el artículo 91 RGAT que regula la ampliación de los plazos de tramitación.

Tal y como expone el auto de admisión, la redacción introducida por la Ley 34/2015, aplicable al caso, cambió sustancialmente la regulación de los plazos y enervó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración, por lo que se hace preciso un análisis interpretativo de las normas, no solo a la luz del principio de buena administración, a que hemos hecho referencia, sino también a la luz de los principios que informan la ordenación y aplicación del sistema tributario -"La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de coste indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios"- conforme dispone el artículo 3.2 de la LGT, a fin de esclarecer si es puramente discrecional la denegación de un plazo alegatorio, o bien se exige a la Administración una motivación que analice la petición atendidas las circunstancias concurrentes y, en particular, si la negativa a la prórroga pretendida condiciona o dificulta las posibilidades defensivas del interesado, lo que exigirá una valoración de las circunstancias concurrentes en cada caso.

Hay que recordar que el artículo 34 de la LGT, entre los derechos y garantías de los obligados tributarios, recoge en el apartado 1, letra k), el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Procede, pues, examinar la posibilidad de denegar la ampliación de un plazo alegatorio por la razón de "entenderla perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública, en atención al plazo máximo antes mencionado para finalizar el procedimiento inspector, cuyo plazo de actuaciones concluye el 28/11/2018", en definitiva, que, de concederse, se superaría el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, añadiendo que "[l]a Inspección considera que el obligado tributario dispuso de tiempo suficiente para formular las alegaciones que considere oportunas sin necesidad de una ampliación el plazo que además perjudica a los intereses del procedimiento inspector".

6. Como se ha expuesto, esta Sala ya se ha pronunciado sobre que, ante la ausencia de una regulación detallada sobre una eventual ampliación de plazos en la LGT, destaca la coincidencia del artículo 32 de la Ley 39/2015 con el artículo 91 RGAT, tanto porque la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos, como por la previsión de que no cabe recurso contra la concesión o denegación de la ampliación. De estos preceptos se infiere que la resolución administrativa será expresa (por cuanto deberá notificarse a los interesados), exigencia lógica desde el momento que la Administración debe valorar si concurren los requisitos que el apartado 3 del precepto reglamentario califica de "necesarios" para su concesión, y segundo, que esa resolución será motivada pues habrá que tener en cuenta "si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero".

Por tanto, el artículo 91 RGAT debe ser objeto de una interpretación conforme en su contraste no solo con el citado art. 32 de la Ley 39/2015, sino también con el artículo 103.1 LGT que establece la obligación legal de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa".

A lo expuesto se añade que, si bien la actuación de la Administración puede ser calificada de discrecional -el art. 91 RGAT recoge que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento "podrá conceder"-, entendida como capacidad de actuar con cierto margen de apreciación y decisión dentro de los límites fijados por la norma, siempre habrá de estar guiada su decisión por los criterios de racionalidad, coherencia y objetividad, así como por la finalidad que persigue esa facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce, en este caso, garantizar al administrado, sometido a una regularización tributaria, el ejercicio eficaz de sus derechos, en definitiva, garantizar sus posibilidades de defensa.

7. Partiendo de ello, cobra especial importancia el acuerdo de denegación de ampliación del plazo, de fecha 16 de noviembre de 2018, anteriormente transcrito en su párrafo de mayor relevancia, y la relación secuencial de hechos que ha sido referida.

Considera la Sala que, a diferencia de lo que expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición, la solicitud del obligado tributario de ampliación del plazo de alegaciones cumplía los requisitos exigidos por el art. 91.3 del RGAT, pues se presentó con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretendía ampliar (requisito no controvertido), se justificó la concurrencia de la circunstancia que lo aconsejaba, pues se hizo constar expresamente por el interesado haber recibido el "Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta NUM002" y que "esta parte necesita la concesión de la prórroga -siete días hábiles- que se solicita parra poder preparar de forma adecuada las alegaciones que se tienen que presentar a la citada rectificación propuesta del acta", y, en último término, que no se perjudicaban derechos de terceros -"en cualquier caso debe destacarse que la concesión de la misma no perjudica intereses ni derechos de terceros"-.

Por tanto, la circunstancia que justificaba la solicitud de ampliación del plazo para efectuar alegaciones no era otra que la modificación por el Inspector-Jefe de la propuesta contenida en el acta de disconformidad, incrementándola, lo que provocó que se concediera un nuevo trámite de alegaciones que concluía el 20 de noviembre de 2018.

Fue, por tanto, esa nueva propuesta de liquidación lo que provocó que el Sr. Marcos solicitara la ampliación del plazo examinada.

Ante esta solicitud debidamente presentada, la Administración denegó la ampliación del plazo solicitada " por entenderla perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública, en atención al plazo máximo antes mencionado para finalizar el procedimiento inspector, cuyo plazo de actuaciones concluye el 28/11/2018" y considerar " que el obligado tributario dispuso de tiempo suficiente para formular las alegaciones que considere oportunas sin necesidad de una ampliación del plazo que además perjudica a los intereses del procedimiento inspector".

Considera esta Sala que la denegación de la ampliación del plazo de alegaciones, solicitada por el comprobado, fundada exclusivamente, como es el caso, en que de otorgarse se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del procedimiento inspector, carece de la motivación suficiente que exigen los principios que rigen la actuación administrativa e impide al obligado tributario conocer las razones en las que se basa la decisión administrativa.

En efecto, interpretando las normas examinadas - artículo 150 de la LGT, en su versión actual, que cambió sustancialmente la regulación de los plazos y enervó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración, y el artículo 91 del RGAT que regula la ampliación de los plazos de tramitación- no solo a la luz del principio de buena administración, sino también de los principios que informan la ordenación y aplicación del sistema tributario, se colige sin dificultad que la denegación de la ampliación del plazo alegatorio no es una actuación de la Administración puramente discrecional, sino que exige una motivación suficiente que valore la petición atendiendo a las circunstancias concurrentes y, en especial, si la negativa a la ampliación puede condicionar o dificultar las posibilidades de defensa del interesado.

Pues bien, el acuerdo de denegación no realiza una valoración de las circunstancias concretas concurrentes: - alcance parcial de las actuaciones inspectoras limitado a la comprobación de la tributación de un incremento de justiprecio de una expropiación; -realización de una única diligencia de obtención de información, que fue cumplimentada por el obligado tributario en la misma fecha en que se solicitó la documentación; - colaboración por el obligado tributario; - requerimiento de información a AENA de 18/07/2017, y, posteriormente, paralización del procedimiento por tiempo de 10 meses hasta que se confiere al interesado el primer trámite de audiencia previa al acta - 11/05/2018-, lo que denota una " escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación" (STS de 29 de enero de 2014, rec. 4649/2011).

Tampoco se valoró por la Administración si la denegación de la ampliación solicitada dificultaba las posibilidades de defensa del interesado, teniendo en cuenta que, como se ha expuesto, la circunstancia que justificaba la solicitud de ampliación del plazo no era otra que la modificación por el Inspector-Jefe de la propuesta contenida en el acta de disconformidad, procediendo a su incremento, lo que provocó que se concediera un nuevo trámite de alegaciones que concluía el 20 de noviembre de 2018, siéndole notificado el acuerdo de denegación el día anterior a la finalización del plazo -19 de noviembre de 2018-. Finalmente, no consta que el Sr. Marcos presentara alegaciones.

Frente a todo ello, se limitó a denegar la ampliación del plazo solicitada por el comprobado, fundándose, exclusivamente, en que de otorgarse se superaría el plazo máximo previsto para la tramitación del procedimiento inspector, lo que supone un incumplimiento del deber de motivación contrario a los principios de buena administración y que rigen la actuación administrativa, impidiendo que el obligado tributario conozca las razones en las que se basa la decisión administrativa y produciéndole indefensión.

En último término, en relación con los efectos que provoca el incumplimiento del deber de motivación por la Administración, resta por señalar que no puede establecerse una doctrina de carácter general,

sino que en cada caso habrá que analizar las circunstancias concurrentes y, fundamentalmente, valorar si se le ha producido indefensión al contribuyente.

CUARTO. Segunda cuestión de interés casacional. Criterio jurídico de la Sala. Remisión a la sentencia núm.

174/2024, de 1 de febrero de 2024, rec. cas. 4295/2022.

1. La segunda cuestión de interés casacional se contrae a aclarar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente, como aquí se ha procedido a regularizar.

En este asunto resulta incontrovertido, según la sentencia recurrida y la resolución del TEAR, que la cantidad percibida en concepto de justiprecio fue la fijada en sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2012 (rec. 2225/2009, ECLI:ES:TS:2012:3307); y que la expropiación privó de unos bienes cuya titular era la madre del recurrente, fallecida en 2007, por lo que es necesario determinar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia tras el fallecimiento del causante constituye el hecho imponible del ISD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

2. Este recurso de casación plantea, en este punto, la misma cuestión de interés casacional admitida por auto de 15 de marzo de 2023, recurso de casación núm. 4295/2022 (ECLI:ES:TS:2023:2898A), y que ha sido resuelta por esta Sala en sentencia núm. 174/2024, de 1 de febrero de 2024 (rec. cas. 4295/2022). Dada la coincidencia, en buena medida, con las circunstancias del presente caso, vamos a seguir el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora, pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Se dijo en la STS de 1 de febrero de 2024 (rec. cas. 4295/2022):

"[...] Despejado lo anterior, consideramos que el recurso de casación debe desestimarse sobre la base de las siguientes consideraciones:

1.- Conviene reiterar que las cantidades por importes de 4.530.132 euros (finca núm. NUM003) y 8.807.526 euros (finca núm. NUM004), en concepto de justiprecio por la expropiación de dos fincas, fueron establecidas en virtud de una sentencia del TSJ de Andalucía, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por su propietaria y cuyo fallecimiento se produjo con posterioridad a dicha sentencia, aunque antes de que el Tribunal Supremo desestimara el recurso de casación del abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de Sevilla de la que resultaba el justiprecio.

Por tanto, la cuestión que se suscita se proyecta exclusivamente sobre el importe diferencial de 2.294.206,57 euros que, en concepto de justiprecio, resultaba de la sentencia del Tribunal Supremo, y que percibió ya la heredera, aquí recurrente en el año 2015.

Ahora bien, desde el punto de vista de terminológico no parece correcto hablar de incremento de justiprecio -incluso, la parte recurrente llega a utilizar la expresión de exceso de justiprecio- como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 2015.

No puede pasarse por alto que el justiprecio es el que fijó en única instancia la Sala de Sevilla en virtud de sentencia de 27 de abril de 2011 (Rec. 776/2006, ES:TSJAND:2011:5852), pronunciamiento que fue recurrido en casación únicamente por el abogado del Estado, y que se desestimó en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 (rec. 396/2013, ES:TS:2015:1642). Es decir, la expropiada no interpuso recurso de casación, sino que fue la Administración quien recurrió, por lo que esta Sala Tercera únicamente corroboró el criterio de la Sala de Sevilla y, por tanto, el importe del justiprecio

inicialmente fijadoDe la resolución del TEAL de CEUTA se infiere que el diferencial del justiprecio se encontraba suspendido hasta que recayó la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015.

Por tanto, técnicamente no hubo incremento ni exceso de justiprecio sino liberación y pago del resto del importe cuestionado por la Administración del Estado en aquel recurso de casación.

2.- Resulta incontrovertido que, en el momento de su fallecimiento, la causante, doña Blanca, ya no tenía la titularidad de las fincas. Evidentemente, de haber sido así, se hubieran incorporado las mismas a la masa hereditaria, lo que desmiente explícitamente la sentencia recurrida al afirmar que en la escritura de manifestación y adjudicación de herencia "no se incluían -dentro del haber hereditario- aquél importe de 2.294.206,57 euros, dado que fue percibido con posterioridad en virtud de Sentencia a la que más adelante nos referiremos, como tampoco las fincas de cuya expropiación -producida ya antes del fallecimiento de la causante- traía causa aquel ingreso." En este sentido, el escrito de interposición apunta también que en "la citada escritura no se incluía el justiprecio, al estar pendiente la resolución judicial, por haber interpuesto el abogado del Estado recurso de casación contra la citada sentencia del TSJ de Andalucía," reconociendo que, "[l]a difunta D.ª Blanca había sido expropiada antes de su fallecimiento y mantenía un recurso contencioso administrativo contra la Administración expropiante discutiendo el justiprecio que se había fijado para las fincas expropiadas." Al hilo del punto anterior, el escrito de interposición presenta ciertas imprecisiones y contradicciones. Si, como hemos expresado -así lo afirma la propia recurrente- las fincas en cuestión no pertenecían ya a la causante en el momento de su fallecimiento, es evidente que las mismas no podían formar parte de la masa hereditaria; no obstante, pese a ello, el escrito de interposición de una manera ambigua, al referirse al artículo 24.1 del LISD, pone de manifiesto que "los causahabientes heredaron el patrimonio de la difunta a la fecha de su fallecimiento y con ello tanto la finca expropiada como el eventual y futuro derecho al incremento del justiprecio de la misma", así como que "los herederos de la expropiada fallecida adquieren la finca y, en su caso, la cuota ideal respecto del justiprecio que se discute en el correspondiente recurso contencioso administrativo." 3.- Sentadas las anteriores premisas, debemos avalar la argumentación contenida en el escrito de oposición del recurso de casación en el sentido de que no es posible confundir conceptos tributarios diferentes ni obligados tributarios distintos.

En efecto, por un lado, atendiendo a la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF, tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa (art. 33.1 Ley IRPF), el diferencial del justiprecio debió imputarse al IRPF de la fallecida -a través de la correspondiente declaración complementaria-, como propietaria de la finca expropiada y que, como se ha dicho, ya no formaba parte de la masa hereditaria en el momento de su fallecimiento.

Por otro lado, lo anterior es independiente de la tributación del diferencial del justiprecio, ya por la causahabiente (recurrente), por el concepto de ISD, al percibir tal cantidad por el fallecimiento de su hermana.

Desde esta última perspectiva, es correcta la argumentación de la sentencia en cuanto a liquidación por el ISD de dichas cantidades, percibidas en concepto de diferencial de justiprecio y que, no pudiendo haberse incorporado a la masa hereditaria en el momento del fallecimiento de la recurrente, formaban parte de ella, una vez desestimado el recurso de casación del abogado del Estado contra la fijación del justiprecio.

Por tanto, teniendo en consideración que, conforme al artículo 69 del RISD, los plazos para presentación de los documentos y declaraciones quedaron interrumpidos como consecuencia del recurso de casación -finalmente desestimado en el año 2015-, acierta la sentencia de instancia cuando niega la prescripción, toda vez que dichos plazos empezaron a computarse de nuevo "desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial." 4.- Por lo demás, la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2021, rec.

125/2020 y la Consulta V1480-17, están haciendo referencia, en realidad, a unos presupuestos de hecho diferentes a los aquí acontecidos pues, en el presente recurso, cuando falleció la causante, las fincas habían sido ya expropiadas de manera que no se incluyeron en la masa hereditaria ni, por tanto, se transmitieron a la heredera, quedando únicamente pendiente de percibir la parte del justiprecio controvertido en el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado.

Por tanto, el actual escenario es distinto al que describe la referida sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2021, rec. 125/2020 y la Consulta V1480-17, declarando esta última lo siguiente: "Los herederos heredaron una finca en procedimiento de expropiación, pues en el momento del fallecimiento del causante -y de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- dicha finca formaba parte aún del patrimonio del causante. Posteriormente, finalizado el expediente de expropiación, los herederos recibieron el justiprecio acordado, que entró en sus respectivos patrimonios al tiempo que de ellos salió la finca expropiada. Estas alteraciones patrimoniales ocurrieron con posterioridad a la muerte del causante, por lo que no afectan al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se devengó con anterioridad, sino que cada heredero deberá declarar su propia alteración patrimonial en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a las reglas de dicho impuesto".

Por último, la recurrente pone de manifiesto que, con relación a los 2.294.206,57 euros en concepto de diferencial del justiprecio "declaró y liquidó la cuota resultante a estas cantidades en el ejercicio correspondiente del IRPF en concepto de incremento patrimonial. Es decir, que la Administración Tributaria por su propia actuación pasiva y recepticia reconoce y no discute que el incremento de justiprecio constituyó un incremento patrimonial que debía quedar sujeto al IRPF, en concreto, debía integrar la base imponible del último periodo impositivo de la difunta." Dicha circunstancia queda fuera del objeto de este recurso de casación, limitado -conforme se ha expresado-, a la liquidación girada a la recurrente en concepto de ISD, sin perjuicio del eventual derecho a la devolución de ingresos indebidos que surgiría, únicamente, si la recurrente tributó por ese diferencial de justiprecio en su IRPF, en lugar de haberse imputado, a través de la correspondiente declaración complementaria, en el IRPF de su hermana".

En la sentencia, cit, se fija la siguiente doctrina de interés casacional:

"Existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 1 de febrero de 2024 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

QUINTO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, interpretando el artículo 150 de la LGT, en su versión actual, que cambió sustancialmente la regulación de los plazos y enervó la posibilidad de descontar las dilaciones no imputables a la Administración, y el artículo 91 del RGAT, que regula la ampliación de los plazos de tramitación, a la luz del principio de buena administración y de los principios que informan la ordenación y aplicación del sistema tributario, se colige que la denegación de la ampliación del plazo alegatorio no es una actuación de la

Administración puramente discrecional, sino que exige una motivación suficiente que valore la petición atendiendo a las circunstancias concurrentes y, en especial, si la negativa a la prórroga condiciona o dificulta las posibilidades de defensa del interesado.

La respuesta a la segunda cuestión, reiterando la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala en sentencia núm.

174/2024, de 1 de febrero de 2024 (rec. cas. 4295/2022), es que el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida en cuanto a la tributación del aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta, lo que, a su vez, comporta la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, anulando el acuerdo de liquidación tributaria.

Dado que se ha estimado el recurso de casación por razones sustantivas, no procede entrar a resolver sobre los efectos que provoca la falta de motivación del acuerdo de denegación de la ampliación del plazo de alegaciones.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Marcos, contra la sentencia núm. 3165/2022, de 22 de septiembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1185/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo n.º 1185/2021, interpuesto por la representación procesal de don Marcos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 15 de diciembre de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas contra acuerdos de liquidación y sancionador, dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, con anulación de la resolución económico administrativa así como del acuerdo de liquidación impugnado, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.