

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: DOCTRINA RECIENTE

NULIDAD DEL ARTÍCULO 54.8 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Sentencia de 30 de enero de 2012 2

REPRESENTACIÓN

- Sentencia de 3 de abril de 2012 12

▶▶ DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: NOTAS DE AFECCIÓN

- Consulta nº V0080-12 de 19 de enero de 2012 18

▶▶ UNIÓN EUROPEA: EXPEDIENTE DE INFRACCIÓN POR NORMATIVA TRIBUTARIA. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Recurso interpuesto el 7 de marzo de 2012 por la Comisión Europea contra el Reino de España 20

▶▶ NOVEDADES AUTONÓMICAS: CANARIAS

COMPROBACIÓN DE VALORES. VALOR DE TASACIÓN DE FINCAS HIPOTECADAS

- Dirección General de Tributos - Resolución de 26 de marzo de 2012 22

TRIBUNAL SUPREMO: NULIDAD DEL ARTÍCULO 54.8 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

SENTENCIA DE 30 DE ENERO DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El análisis y la decisión de este recurso de casación requieren que nos detengamos en sus antecedentes, unos remotos y otros más próximos.

- A) Los primeros se refieren al acontecer que desembocó en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), desestimatoria de la cuestión de ilegalidad 15/03, planteada por el órgano jurisdiccional que ha pronunciado la sentencia objeto de la actual impugnación: la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Esa cuestión de ilegalidad fue consecuencia de la sentencia pronunciada el 21 de abril de 2003 (JT 2003, 1595), que, estimando el recurso contencioso-administrativo 808/99, anuló las liquidaciones provisionales del impuesto sobre sucesiones practicadas como consecuencia del fallecimiento de uno de los causantes en un testamento mancomunado otorgado por sendos cónyuges concediéndose mutuamente «fiducia sucesoria aragonesa con pacto de más viviente». Las liquidaciones provisionales se efectuaron con fundamento en el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734), conforme al que en la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal se practicarán otras, con carácter provisional, a cargo de los herederos sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria.

El Tribunal Superior de Justicia consideró dicho precepto contrario a derecho por (a) hacer referencia a “herederos” cuando los mismos no existen propiamente hasta el momento en que la fiducia se ejercita; (b) introducir normas reglamentarias sin la debida cobertura legal, contradiciendo los artículos 1, 3 y 5 de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636); (c) vulnerar el artículo 24.3 de dicha Ley; (d) desconocer la naturaleza, el contenido y los efectos de la fiducia sucesoria, incorporando sin amparo legal una regulación huérfana de justificación desde la perspectiva de la seguridad jurídica o desde la de la lucha contra el fraude; y (e) discriminar a la fiducia aragonesa respecto de otras figuras forales análogas.

En el auto suscitando la cuestión de ilegalidad, dictado el 13 de junio de 2003, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón añadió que (a) la Ley aragonesa 1/1999 (LARG 1999, 52) pone de manifiesto aún más la ilegalidad del artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, pues señala que la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción; (b) no obstante los avances que introduce, la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 (LARG 2000, 319) no resuelve los dos principales defectos del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, su falta de cobertura legal y que haga tributar a quien todavía no ha sido llamado a la sucesión y puede que no lo sea nunca; y (c) la regulación autonómica, permitiendo que se pague el tributo con el patrimonio hereditario, no resuelve el problema esencial de la regulación fiscal contenida en el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto, pues hace tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión, ello con vulneración, además de los preceptos ya citados en la sentencia, del artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836) y del 10.a) de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490).

Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2482), desestimó la cuestión de ilegalidad por las razones que plasma en el fundamento jurídico tercero, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

1. El artículo 24.3 de la Ley 29/1987 no es aplicable a la fiducia aragonesa, pues no constituye una condición, un término, un fideicomiso o una limitación accesoria semejante, porque en la fiducia no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, de modo que no puede entenderse que se trate de una adquisición subordinada a condición, término, fideicomiso o limitación accesoria.
2. El problema esencial consiste en determinar cuál es el momento en el que debe exigirse el tributo.
 - 2.a) Frente a la tesis romanista, conforme a la que no existe transmisión hasta la aceptación de la herencia, las normas fiscales siguen el criterio germánico de que tal evento acaece por el mero hecho del fallecimiento del causante, tal y como refleja el artículo 24.1 de la Ley 29/1987. Esta configuración legal impide al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecer, en principio, otro momento distinto para el devengo, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, atiende al óbito del transmitente.
 - 2.b) El criterio del Tribunal a quo supondría situar el devengo para la fiducia aragonesa en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del impuesto al momento en que se ejecute la fiducia, ya globalmente, ya sucesivamente mediante la disposición de cada uno de los bienes del caudal relicto.
 - 2.c) La regulación de la fiducia en el artículo 54.8 del Reglamento, aunque plantea problemas, algunos graves, no deja de guardar plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal, que, con la muerte del causante, presume la adquisición hereditaria y exige el tributo, aunque no conste fehacientemente tal adquisición, y que atribuye la condición de sujetos pasivos a los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior.
 - 2.d) La tesis de la Sala de instancia, retrasando el devengo al momento de la ejecución de la fiducia, produciría problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e, incluso en su caso, graves fraudes fiscales. Por el contrario, el artículo 54.8 no parece que pueda generar situaciones injustas, pues la liquidación inicial provisional resulta corregida por una posterior adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo al tiempo del fallecimiento). En esta línea, el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos.
3. La circunstancia de que el artículo 54.8 del Reglamento llame herederos a quienes no lo son no desvirtúa su legalidad, pues considerándose producido el hecho imponible y surgida la obligación tributaria por imperativo del artículo 24.1 de la Ley 29/1987 desde el fallecimiento del causante, es el Reglamento el que debe determinar quién es el obligado tributario, por lo que la atribución de dicha condición a quienes en sentido amplio son herederos por aparecer designados en el testamento mancomunado es una solución razonable y además conforme a derecho.
4. El artículo 54.8 no vulnera la reserva de Ley en materia tributaria según ha sido delimitada por el Tribunal Constitucional. A parte de otras normas pretéritas, puede servir de cobertura legal el artículo 26 de la Ley 29/1987.
5. El mencionado precepto reglamentario no contradice los artículos 1 y 3 de la referida Ley, pues determinándose en los mismos que el hecho imponible se produce al tiempo de la muerte del causante (con las consecuentes delación y transmisión hereditarias) queda justificada la virtualidad de la norma que contiene. Si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, resulta coherente la previsión de que en la fiducia aragonesa el tributo se devengue con el fallecimiento del causante. Lo contrario podría implicar que el cumplimiento de una obligación tributaria, nacida con la muerte de uno de los testadores mancomunados, se devengase según el interés y la elección del fiduciario y/o de los herederos.
6. No existe discriminación alguna en relación con otros supuestos semejantes, sin que, por el contrario, en un caso parecido, como es el de los herederos desconocidos, el artículo 75 del Reglamento arbitre una solución más rigurosa.
7. El artículo 1, apartados 1 y 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, al regular la fiducia

aragonesa, acoge el sistema previsto en el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y resuelve de forma incluso más satisfactoria el problema de que el pago de las liquidaciones provisionales que procedan se haga con cargo al caudal relicto, previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien sea su usufructuario.

- B) Los antecedentes inmediatos atienden a la realidad que subyace al actual litigio, que arranca el 28 de mayo de 2002, día en el que don Valeriano y doña Adela otorgaron testamento abierto mancomunado en el que se nombraron «mutua y recíprocamente fiduciarios-comisarios» para que el supérstite asignase y distribuyese sus bienes privativos y los del premuerto, así como los comunes o “consorciales”, «cuando y como tenga por conveniente en una o varias veces, tanto por actos ínter vivos como mortis causa», entre sus seis sobrinos carnales (don Arturo, don Isidoro, doña Ana María y don Ricardo, doña Florencia y don Benjamín) y los descendientes de los mismos en cualquier grado.

Don Valeriano falleció el 8 de julio de 2003. El 29 de diciembre siguiente, la viuda presentó escrito en el que, tras manifestar su condición de fiduciaria, hacía constar que mientras no efectuase nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes no existiría delación sucesoria conforme al artículo 133.1 de la Ley aragonesa 1/1999 (LARG 1999, 52). Adjuntaba una relación de bienes y derechos gananciales, así como otra relativa a los bienes y derechos del fallecido, con expresión de su valor real y de los gastos deducibles. Invocaba la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 21 de abril de 2003 (JT 2003, 1595), ya citada, en relación con el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El 15 de enero de 2004 la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón comunicó a la viuda que la mencionada sentencia no podía extender sus efectos más allá del supuesto de hecho que la motivó y, respecto de la afirmada ilegalidad del mencionado precepto reglamentario, apuntó que aún no se había pronunciado el Tribunal Supremo. Por consiguiente, siguió el trámite hasta girar el 14 de enero de 2005 seis liquidaciones provisionales por el impuesto sobre sucesiones, por importe cada una de 537.814,69 euros, al haberse atribuido a cada uno de los obligados tributarios el 16,67 por 100 de los bienes y de los gastos deducibles.

Doña Florencia interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, sosteniendo, en síntesis, la nulidad del artículo 58.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por contravenir el artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) y la Ley 29/1987, cuyo artículo 24.3 debió ser aplicado. Pidió también la nulidad de la liquidación por excluir a los descendientes de los seis sobrinos. El Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó la reclamación en resolución de 25 de octubre de 2006.

SEGUNDO.

- A) Instado recurso contencioso-administrativo (número 4/07), en la demanda denunció la nulidad del repetido artículo 54.8 (a) por vulnerar el artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), afirmación no rebatida en la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682) ni en la resolución administrativa impugnada, precisando que el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 (LARG 2000, 319), que autoriza a pagar las liquidaciones provisionales con cargo al caudal relicto, sólo opera en los casos en los que se haya optado por presentar autoliquidación, debiendo mediar autorización del fiduciario; y (b) por contradecir las disposiciones de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636), ya que debió aplicarse su artículo 24.3, que difiere el pago del impuesto al momento en el que se adquieren los bienes en los supuestos de herencias sometidas a condición o término.

Defendió también que la liquidación girada es nula por (c) contravenir lo dispuesto en el artículo 54.8 del Reglamento (RCL 1991, 2734) en cuanto a la determinación de los destinatarios del caudal relicto, ya que debió tenerse en cuenta también a los descendientes de los seis sobrinos; e (d) infringir el artículo 24 de la Ley en lo relativo al devengo del impuesto al no haberse cumplido la condición prevista por el causante, ya que aun cuando la fiducia en general no se configura como un supuesto de institución hereditaria sujeta a condición suspensiva, en el caso litigioso el testamento configura un supuesto claro de herencia sometida a condición de esa naturaleza, al ordenar en la cláusula cuarta la sucesión de persona determinada «para el caso de conmorencia o de que el sobreviviente no haga uso de sus facultades de fiduciario» (condición suspensiva).

También imputó a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ser (e) incongruente por omisión, ya que no se pronunció sobre la infracción del artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) y, aunque rechaza la vulneración del artículo 24.3 de la Ley 29/1987, no manifiesta los razonamientos que justifican su decisión y desestima la nulidad de la liquidación sin motivar tal pronunciamiento.

- B) Según hemos indicado en el primer antecedente de esta sentencia, el Tribunal Superior de Justicia recuerda en el fundamento cuarto que explicitó su posición favorable a la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734) en la sentencia dictada el 21 de abril de 2003 (JT 2003, 1595) en el recurso 808/99, planteando la correspondiente cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo mediante auto de 13 de junio de 2003, cuyo contenido transcribe prácticamente íntegro. En el quinto fundamento reproduce el tercero de la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), desestimatoria de la citada cuestión de ilegalidad (núm. 15/03).

A la vista de lo anterior, tras recordar en el sexto fundamento la mecánica y la razón de ser de la cuestión de ilegalidad en la Ley 29/1998 (RCL 1998, 1741), razona en el séptimo que, habiendo el Tribunal Supremo confirmado la legalidad de aquella norma reglamentaria, debe declarar a la vista de las alegaciones de la recurrente que no es cierto que al suscitar la cuestión de ilegalidad, como tampoco el Tribunal Supremo al resolverla, no se tuvieron en consideración las exigencias del artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836). Añade que el cambio de criterio que se insta en la demanda debe ser adoptado por el Tribunal Supremo, que ya ha rechazado la aplicación del artículo 24 de la Ley a la fiducia aragonesa y que adoptó su decisión teniendo a la vista el artículo 1, apartados 1 y 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000.

La Sala de instancia dedica el fundamento octavo a considerar correcta la decisión de liquidar provisionalmente únicamente a los seis sobrinos, obviando a sus descendientes, quienes, según se desprende de las disposiciones testamentarias, sólo serían herederos en defecto de sus ascendientes en caso de conmorencia de los testadores o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades.

TERCERO.- Doña Florencia se alza contra la anterior decisión articulando cuatro motivos de casación, cuyo contenido hemos descrito con detenimiento en el antecedente segundo de esta sentencia.

1. En el primero se lamenta de que no se haya incluido en la liquidación a los descendientes de los seis sobrinos, decisión que considera contraria a la sentencia de este Sala de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682) y al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734).
2. La segunda queja se centra en la infracción del artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), que la recurrente achaca al hecho de que el sistema del citado artículo 54.8 liquida el impuesto en supuestos en los que no existe riqueza imponible del que detraerlo, sin que tal situación quede reparada por el hecho de que pueda pagarse la liquidación con cargo al caudal relicto, pues existen supuestos, como el debatido, en que tal posibilidad no resulta factible y, aún siendo viable, produce una confiscatoriedad indirecta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los herederos.
3. A continuación considera que procede aplicar a la fiducia aragonesa el sistema del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636), que en los casos en que medie una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación considera producida la adquisición efectiva de los bienes y, por ende, el devengo del impuesto el día en que dichas limitaciones desaparezcan.
4. La última queja denuncia un cúmulo de incongruencias ex silentio de la sentencia impugnada, por (a) no pronunciarse sobre la oposición del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al artículo 31.1 de la Constitución española; (b) desestimar la pretensión de nulidad de dicho precepto reglamentario por oposición al artículo 24 de la Ley 29/1987 y de nulidad de la liquidación por no haberse producido el devengo conforme a dicha norma legal, señalando simplemente que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en la sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682) sobre la inaplicabilidad de dicho artículo 24 a la fiducia aragonesa, sin entrar a considerar otros

posibles argumentos favorables a la ilegalidad de aquel artículo del Reglamento; (c) desestimar la nulidad de la liquidación por no incluir a los descendientes de los sobrinos manteniendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central y obviando que en el recurso se exponía con suficiente detalle lo erróneo de tal conclusión, circunstancia fácilmente contrastable mediante un simple análisis de la cláusula tercera del testamento, que la Sala de instancia ignora para centrarse exclusivamente en la cuarta; y (d) no pronunciarse sobre la incongruencia omisiva de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

CUARTO.- Tras este largo proemio, imprescindible para centrar el debate en esta sede, podemos ya abordar el análisis de los cuatro motivos de casación, empezando por el último de ellos, que hemos de rechazar por no darse ninguna de los cuatro desfallecimientos que la recurrente imputa a la motivación de la sentencia de instancia.

- A) Tratándose de la sedicente falta de respuesta a la denunciada contradicción del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734) con el artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), se ha de reparar en que, en el fundamento jurídico séptimo de su sentencia, la Sala de instancia considera que la cuestión estuvo presente tanto en la cuestión de ilegalidad que suscitó como en la sentencia del Tribunal Supremo que la resolvió, por lo que considera que nada tiene que decir ahora al respecto, ya que el cambio de criterio que pretende la demandante debe ser adoptado por este Tribunal Supremo. Podrá o no compartirse este planteamiento, pero resulta evidente que constituye una respuesta expresa, clara y precisa al motivo aducido en la demanda: según la Sala de instancia, la polémica sobre esa oposición ya ha sido zanjada por el Tribunal Supremo al resolver la cuestión de ilegalidad y a él compete replantearse la cuestión para, en su caso, mudar de opinión.
- B) Igual análisis e idéntica respuesta corresponde al supuesto silencio sobre la nulidad del mencionado precepto reglamentario por oponerse al artículo 24 de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636) y sobre la de la liquidación por no haberse producido el devengo conforme a dicha norma legal. El Tribunal Superior de Justicia recuerda que, en su sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), este Tribunal Supremo ha rechazado expresamente que el artículo 24 sea aplicable a la fiducia aragonesa, habiendo adoptado su decisión a la vista del artículo 1, apartado 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 (LARG 2000, 319).

Se queja, sin embargo, la Sra. Florencia de que, al razonar así, los jueces a quo no han considerado otros posibles argumentos favorables a la ilegalidad del artículo 54.8 del Reglamento, oportunamente invocados en la demanda y que no fueron analizados en su momento por este alto Tribunal. La lectura del mencionado escrito rector pone de manifiesto que la demandante defendió, frente a la tesis del Tribunal Supremo, la aplicabilidad del artículo 24.3 de la Ley a la fiducia aragonesa, a cuyo fin esgrimió diversos argumentos, entre ellos el diferente trato dado a esta institución foral en relación con los supuestos de herencia a término o sometida a condición. Nada más. Siendo así, no cabe la menor duda de que, al igual que con la defendida contradicción con el artículo 31 de la Constitución, la contestación a aquel planteamiento y a estos argumentos ya estaba en la sentencia del Tribunal Supremo, a quien la Sala de instancia atribuye la potestad para rectificarla. No puede sostenerse, pues, que haya una omisión susceptible de constituir una incongruencia.

Bien es verdad que en la demanda (página 17) aludió a otras posibles razones susceptibles de sustentar la tesis sobre la nulidad del repetido precepto reglamentario (inexistencia de “herederos” propiamente dichos, ausencia de hecho imponible, discriminación con el tratamiento dado a instituciones forales análogas, etc.). Ahora bien, tampoco cabe aquí entender que ese mutismo constituya una denegación de justicia, pues, de un lado, si se analiza con detenimiento la demanda, los argumentos que se dicen no examinados no son propiamente motivos esgrimidos por la Sra. Florencia sino fundamentos de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón el 21 de abril de 2003 (JT 2003, 1595), que justificó el planteamiento de la cuestión de ilegalidad después desestimada por el Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682). Y, de otro, aun cuando no se entendiera así, se ha de recordar que, en relación con las alegaciones que se hacen valer en apoyo de la pretensión jurisdiccional, la congruencia exigible a las resoluciones judiciales no reclama, para entender satisfecho el derecho a obtener la tutela judicial, una contestación pormenorizada y explícita a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar,

en atención a las circunstancias concurrentes, una respuesta global o genérica (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 (RTC 1997, 26), FJ 4º; 101/1998 (RTC 1998, 101), FJ 2º; y 132/1999 (RTC 1999, 132), FJ 4º).

- C) La siguiente queja de incongruencia no revela más que una discrepancia con el modo en que la Sala de instancia ha solventado una determinada pretensión, la de la nulidad de la liquidación por no incluir a los descendientes de los sobrinos de los causantes, ratificando el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central. Se lamenta la Sra. Florencia de que la Sala aragonesa haya llegado a un desenlace desestimatorio pese a que en la demanda explicó con suficiente detalle las razones que evidenciaban el carácter erróneo de la conclusión del órgano administrativo de revisión, centrándose en la cláusula cuarta del testamento y obviando todo análisis de la tercera.

El Tribunal Superior de Justicia ha realizado un estudio de la mencionada disposición testamentaria, la ha interpretado, obteniendo las consecuencias en derecho que plasma en el fundamento jurídico octavo de su sentencia, y explica que la liquidación practicada exclusivamente a los sobrinos, dentro de la tesis sustentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), ha de estimarse ajustada a derecho por cuanto que los descendientes de los sobrinos, según se desprende de la cuarta disposición del instrumento testamentario, sólo serían herederos en caso de conmorencia de los testadores, de que el sobreviviente no hiciera uso de sus facultades de fiduciario o de que quedase un remanente. Ha suministrado, pues, una respuesta fundada en derecho, razonada y razonable, por lo que no cabe sostener que haya vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, que no se ha de confundir con el derecho a obtener la razón; mucho menos puede afirmarse que los jueces a quo hayan quedado silentes ante esa pretensión.

- D) Finalmente, sostiene que el Tribunal Superior de Justicia ha incurrido en incongruencia ex silentio al no pronunciarse, precisamente, sobre el defecto de incongruencia en que, a su juicio, también incidió el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el apartado E) del primer fundamento jurídico material de la demanda, quien ahora recurre en casación denunció la nulidad de pleno derecho de la resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central por incongruencia omisiva, (i) al no pronunciarse sobre la contradicción del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones por contradicción con el artículo 31.1 de la Constitución española (RCL 1978, 2836), (ii) por desestimar la pretensión de nulidad del mencionado precepto reglamentario por vulneración del artículo 24 de la Ley del tributo, pero sin manifestar los razonamientos que justifican tal decisión, en relación con la posición que mantuvo sobre la fiducia como una institución que tiene mayor alcance que una simple limitación accesoria a la adquisición de los bienes, y (iii) por rechazar su pretensión de nulidad de la liquidación fundada en no haber incluido la totalidad de los posibles destinatarios de los bienes relictos y en no haberse producido el devengo por concurrir en este caso un supuesto de adquisición sometida a condición suspensiva, sin explicitar sus razonamientos, limitándose a realizar vagas apreciaciones sobre el acierto de la decisión administrativa y a dejar constancia de argumentos incompletos. Consideraba en la demanda, en fin, que el Tribunal Económico-Administrativo Central actuó como si el tema estuviera ya resuelto de forma definitiva por la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), inhibiéndose en relación con el resto de las pretensiones articuladas, distintas de las ya incluidas en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 21 de abril de 2003 (JT 2003, 1595).

Achaca a la sentencia que ahora recurre no haber dado respuesta a esa denuncia de incongruencia por omisión. Como se ve, imputa a la Sala de instancia la ausencia de análisis de su queja sobre los silencios del Tribunal Económico-Administrativo Central, silencios que también atribuye a la propia sentencia recurrida y que, como hemos visto en los párrafos anteriores de este fundamento jurídico, no responden a la realidad o no alcanzan la entidad suficiente para considerar producido el defecto de motivación que se denuncia. Con estas sucesivas quejas de incongruencia, la demandante nos presenta una especie de juego de muñecas rusas, en el que, una vez abiertas todas y sacada a la luz la más pequeña de ellas, se comprueba su falta de solidez. Si hemos concluido que el Tribunal Superior de Justicia dio respuesta a las cuestiones suscitadas, bien de forma expresa bien de modo tácito y admisible desde la perspectiva del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, en esa respuesta se encuentra implícita también la desestimación del

planteamiento sobre la supuesta incongruencia de la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central, pues no cabe olvidar que el requerimiento en cuestión, el de la congruencia de las resoluciones judiciales, no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la ratio decidendi que las ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991 (RTC 1991, 14), FJ 2º; 28/1994 (RTC 1994, 28), FJ 3º; y 32/1996 (RTC 1996, 32), FJ 4º, entre muchas otras). Por consiguiente, no resulta necesario un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes, siendo admisibles la desestimación tácita o implícita de alguno de ellos.

Las anteriores reflexiones evidencian la falta de fundamento del cuarto motivo de casación.

QUINTO.- Restan por analizar los otros tres. El primero de ellos debe quedar relegado al último lugar, puesto que, quejándose de que no se haya incluido en la liquidación a los descendientes de los seis sobrinos nominativamente designados en el testamento, sólo habrá lugar a abordarlo si se llega a la conclusión de que procedía liquidar, cuestión que suscitan los otros dos motivos (el segundo y el tercero), cuyo estudio conviene realizar de forma unitaria.

Dichos motivos niegan legitimidad a la norma contenida en el artículo 54.8 del Reglamento (RCL 1991, 2734), que dio cobertura a aquella liquidación, porque la fiducia aragonesa crea una situación semejante a las contempladas en el artículo 24.3 de la Ley del impuesto (RCL 1987, 2636), en las que media una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación a la adquisición hereditaria, de modo que el devengo del tributo no acaece sino cuando se considera producida la adquisición del caudal relicto, esto es, cuando dichas limitaciones u obstáculos desaparecen, según se desprende de aquella previsión legal (tercer motivo). Por lo tanto, la determinación reglamentaria, en cuanto fija el devengo en la fiducia aragonesa cuando fallece el causante, además de infringir el mencionado precepto legal, por no aplicarlo (tercer motivo), desconoce el artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) por gravar una riqueza inexistente, todavía no manifestada, y que se ignora si alguna vez se manifestará (segundo motivo).

La posición de cada una de las partes ha quedado reflejada en los antecedentes segundo y tercero y, a la vista de su contenido, así como del de la sentencia objeto de este recurso, se comprueba que el debate presenta las mismas trazas que el que zanjó la sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), desestimatoria de la cuestión de ilegalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en auto de 13 de junio de 2003, consecuencia de la sentencia dictada por la misma Sala territorial el 21 de abril del mismo año (JT 2003, 1595), en la que anuló una liquidación tributaria por el impuesto sobre sucesiones, aprobada al amparo del artículo 54.8 del Reglamento de dicho tributo, por considerar nulo tal precepto reglamentario. Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la mencionada sentencia de 2004, llegó a la solución opuesta, por lo que aquí podría detenerse nuestro discurso, limitándonos a remitirnos a los razonamientos entonces plasmados.

Sin embargo, tras una profunda reflexión, la Sala ha decidido cambiar de criterio y alinearse con la tesis que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón decantó en aquella sentencia y en el auto subsiguiente.

Para justificar tal mudanza conviene que nos detengamos en la naturaleza de la fiducia aragonesa.

Consiste en un título sucesorio propio y singular del derecho foral aragonés mediante el que el causante cede a una persona de confianza, llamado fiduciario, la labor de ordenar su sucesión y, en última instancia, la de escoger el o los herederos conforme a sus instrucciones (artículos 125, 126 y 127 de la Ley aragonesa 1/1999 (LARG 1999, 52)). El fiduciario puede hacer uso de sus facultades de forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiere dispuesto otra cosa (artículo 142.2 de la misma Ley). La tarea puede encomendarse, como en el caso que nos ocupa, al cónyuge superviviente, supuesto en el que el cumplimiento del encargo no queda sujeto a plazo (artículo 129.2). Habida cuenta de la naturaleza de esta institución, hasta que el fiduciario no ejecuta su cometido, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia (artículo 133.1) y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente (apartado 2 del mismo precepto). La misma disciplina mantiene hoy el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado con el nombre de “Código del Derecho Foral de Aragón”, mediante Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo (LARG 2011, 118), del Gobierno de Aragón (Boletín Oficial de Aragón de 29 de marzo).

Sobre esta institución del derecho foral aragonés se proyecta el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, autorizando, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge superviviente, a practicar tantas liquidaciones provisionales como personas designadas en el testamento en cuanto posibles herederos, mediante el expediente de dividir entre todos ellos y en partes iguales la masa hereditaria. Una vez ejecutada la fiducia se practican las liquidaciones complementarias pertinentes, dando lugar a las correspondientes devoluciones, si a ello hubiere lugar.

Así pues, el mencionado precepto reglamentario permite liquidar, si bien con carácter provisional, el impuesto sobre sucesiones a personas de las que se ignora, de momento, si van a llegar a heredar, con lo que, de entrada, ya se atisba una cierta contradicción con el sistema de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636), que sitúa el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante (artículo 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes [artículo 5.a)], aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Por ello, el apartado 3 del artículo 24 de la propia Ley difiere la adquisición de los bienes y, por tanto, el devengo del impuesto, al momento en que desaparezca la condición, el término, el fideicomiso o cualquier otra limitación que pendiere sobre la institución hereditaria. El artículo 54.8 del Reglamento autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión mortis causa. Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental (RCL 1978, 2836) y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490), de igual nombre (BOE de 31 de diciembre). Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27)), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (FJ. 4º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

En nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682), de cuyo criterio ahora nos separamos, recordamos que la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de lo supuestos de herederos desconocidos a que alude el precepto citado en segundo lugar, no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede acontecer mientras no se designe uno o varios herederos. Por ello, la propia Ley (artículo 24.3) retrasa el devengo cuando esa institución y la consiguiente adquisición de bienes esté sometida a plazo, condición, fideicomiso u otra limitación análoga al momento en que el obstáculo desaparezca y la institución hereditaria adquiera carta de naturaleza.

Los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraudes que entonces exponíamos no pueden prevalecer sobre la realidad incontestable de que, mientras el fiduciario no ejecute el encargo, no hay institución hereditaria. Esta conclusión se evidencia con claridad a la luz del testamento mancomunado que se encuentra en el origen de este litigio. En la cláusula tercera, cada cónyuge encarga al otro asignar y distribuir la herencia entre el círculo de parientes que designan, cuándo y cómo tuvieren por conveniente, en una o varias veces, tanto por actos inter vivos como mortis causa. Sólo para el caso de conmorencia o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades de fiduciario, o en el remate si lo hubiere, en la cláusula cuarta realizan la institución hereditaria, asignando porcentajes a cada uno de los llamados, prueba irrefutable de que, mientras la fiducia no se consumare o se extinguiere por muerte del fiduciario (artículo 148 de la Ley 1/1999 (LARG 1999, 52)), no había institución de heredero alguno.

La propia sentencia de 31 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2682) no dejó de reconocer que el artículo 54.8 del Reglamento plantea problemas, algunos graves, pero afirmó a renglón seguido que no eran susceptibles de generar situaciones injustas, pues la inicial liquidación provisional resulta corregida por una posterior adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo

al tiempo del fallecimiento), y añadió que, en esta línea, el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 (LARG 2000, 319) permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos. Ahora bien, estas reflexiones no toman suficientemente en consideración que el problema no estriba en que se grave un incremento lucrativo al tiempo del fallecimiento del causante y, por ende, cuando aún no se ha producido, sino que se hace recaer la carga tributaria sobre quien ni siquiera se sabe si va a llegar a ser heredero y, por ello, a obtener alguna vez aquel incremento y devenir sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones. A lo que hay que añadir que la apelación al artículo 1.7 de la Ley 13/2000 no repara en que para satisfacer la cuota tributaria con cargo al caudal relicto resulta menester que se haya actuado mediante autoliquidación, que exista unanimidad entre todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, si lo hubiere, con el usufructuario de tal caudal y que medie autorización del fiduciario. Pues bien, prueba de que estas previsiones no resuelven el problema es que, en el caso debatido, el precepto en cuestión no resultaba aplicable por la sencilla razón de que la fiduciaria se opuso a hacer recaer la carga sobre la herencia “yacente”.

En definitiva, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734), en cuanto sujeta al tributo a personas que no tienen la condición de herederos y que puede que nunca la tengan, incide en las infracciones constitucionales y legales de que hemos dejado constancia en los párrafos precedentes. El autor de la norma reglamentaria podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario. También, a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente (artículo 133.2 de la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999), que ha de ser administrada por el fiduciario o en, su caso, el cónyuge viudo con el alcance dispuesto en los artículos 134 y siguientes de dicha Ley, podría haber hecho tributar a esa herencia en la persona de su administrador, como autorizaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963 y permite hoy el 35.4 de la Ley homónima de 2003, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren. Pero no se condujo así, haciendo recaer la carga tributaria sobre quien no es heredero, por no haber sido instituido aún como tal, e, insistimos, tal vez nunca lo sea.

Las anteriores reflexiones conducen a la estimación de este recurso de casación y a la revocación de la sentencia de instancia. Resolviendo el debate en los términos suscitados, tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741), debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Sra. Florencia y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, así como la liquidación tributaria de la que trae causa, por ampararse en un precepto reglamentario, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en cuanto infringe el principio de jerarquía normativa (artículo 9.3 de la Constitución (RCL 1978, 2836)), es nulo de pleno derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre).

Este desenlace hace innecesario el análisis del primer motivo de casación.

SEXTO.- El éxito del recurso determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741), que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 6318/08, interpuesto por doña Florencia contra la sentencia dictada el 17 de octubre de 2008 (JUR 2009, 194232) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso 4/07, que revocamos y anulamos.

En su lugar:

1. Declaramos la nulidad del apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734), aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), por infringir el principio de jerarquía normativa.

2. Estimamos el recurso contencioso-administrativo promovido por la Sra. Florencia frente a la resolución dictada el 25 de octubre de 2006 por el Tribunal Económico Administrativo Central, que ratificó la liquidación provisional que, por el impuesto sobre sucesiones e importe de 537.814,69 euros, le había girado el 14 de enero de 2006 la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, actos administrativos que anulamos por ampararse en una disposición reglamentaria nula de pleno derecho.
3. No hacemos expresa condena sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

TRIBUNAL SUPREMO: REPRESENTACIÓN

SENTENCIA DE 3 DE ABRIL DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por don Modesto, don Jose Augusto y don Aquilino contra la resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de las reclamaciones formuladas frente a las actas de la Inspección de los Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y los consiguientes expedientes sancionadores, así como contra los acuerdos de anulación de la reducción de las sanciones antes referenciadas, que el TEAR acumuló a las primeras reclamaciones con el nº de referencia NUM000.

El Tribunal de instancia basó su fallo desestimatorio en los siguientes fundamentos:

<<”Se aduce en primer lugar la nulidad de todo lo actuado por falta de representación del firmante del acta, pues según se afirma, la representación consta otorgada en un documento privado carente de cualquier formalidad, legalidad y fehaciencia, al no estar la firma legitimada notarialmente y no haberse suscrito mediante comparencia apud-acta ante el funcionario actuante. Se añade, entrando en el fondo del asunto propiamente dicho, la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria y el haberse incluido, incorrectamente, en el caudal relicto el valor de unos pagarés del BSCH, pues los mismos habían sido vendidos con anterioridad al fallecimiento de la causante y su importe ya formaba parte de una cuenta corriente en el referido banco que igualmente ya se tuvo en cuenta al conformar el valor del referido caudal.

La Administración General del Estado sostiene la validez de la actuación administrativa impugnada y la Comunidad de Madrid, negando que la representación no sea válida, sosteniendo la inexistencia de prescripción y la válida valoración del caudal relicto, aduce la inadmisibilidad del recurso contencioso por ir dirigido frente a actos administrativos firmes y consentidos.

[...] La inadmisibilidad opuesta por la CAM debe ser rechazada en parte. Antes de abordar esta cuestión, debe ponerse de relieve que el estudio de este óbice procesal exige atender a las fechas de notificación de la liquidación derivada del acta de conformidad y de la sanción, y como la parte actora niega la validez de dichos actos pues fueron suscritos, a su juicio, por representante no válido, la íntima conexión entre el fondo del asunto y la causa de inadmisibilidad requiere la resolución del primero, por razones de lógica procesal.

Los requisitos y efectos del apoderamiento en la firma de actas de conformidad han sido abordados por esta Sala en numerosas ocasiones, citando entre las más recientes la sentencia de 19 de diciembre de 2.008 de la Sección 5ª en el siguiente sentido: “Por ello lo que aquí ha de resolverse es si para firmar actas de conformidad es necesario, dada la naturaleza transaccional o de renuncia de derechos que estas implican, en los términos del artículo 43.2 de la Ley General Tributaria, acreditar la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparencia ante el órgano administrativo competente, todo ello con independencia de lo establecido en el artículo 27.3 c) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986. La especial trascendencia, en cuanto a los hechos consignados en las mismas, respecto a las actas de conformidad viene reconocida en el artículo 145.1 d) de la Ley General Tributaria y en los artículos 55 y 61 del citado Reglamento General de la Inspección. En este último precepto se precisa que “En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de las que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho”.

Esta especial relevancia de las actas de conformidad, en cuanto determinantes de los hechos, supone, según la moderna doctrina y la jurisprudencia más reciente (Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril y 9 de mayo de 1998, y de 23 y 30 de septiembre de 1999), un acto de renuncia de derechos o expectativas que tiene una cierta naturaleza transaccional por lo que, en defensa de una más eficaz tutela judicial efectiva sin indefensión, para lógico que se exija un poder de representación explícito para dicho acto que contemple esta circunstancia. Acorde también con lo establecido en el artículo 1.713 del Código Civil (LEG 1889, 27), en donde se exige, para transigir, mandato expreso.

Dice al respecto la STS de 30 de noviembre de 2006 que “consciente de la trascendencia que la representación voluntaria tiene en el procedimiento de inspección, como garantía de seguridad jurídica, el Reglamento de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058), dedica dos extensos artículos -27 y 28- a su regulación. En el primero de dichos preceptos - artículo 27, apartado 3 -, ante la evidencia de que suscribir un acta de inspección no es un acto de mero trámite, se dispone que “para suscribir las actas que extienda la Inspección de los Tributos y para los demás actos que no sean de mero trámite por afectar directamente a los derechos y obligaciones del obligado tributario, la representación deberá acreditarse válidamente. El criterio de exigencia de representación debidamente acreditada, es doctrina reiterada de esta Sala, así, en la Sentencia de 10 de junio de 2005 , dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la sociedad que hoy ocupa la posición de recurrida, se ha dicho que “no puede olvidarse la doctrina establecida por el Tribunal Supremo (sentencias de 7 y 21 de mayo de 1994, 18 de octubre de 1995 y la ya citada de 12 de febrero de 1996), conforme a la cual la suscripción de un acta extendida por la Inspección de los Tributos no es un acto de mero trámite y, por tanto <<no es admisible la actuación de un representante que no acredite el apoderamiento>>. Ahora bien, tal apoderamiento no se acredita únicamente a través de un documento obrante en el expediente administrativo en que conste tal representación, sino que puede ser acreditada por cualquiera de los medios admisibles en Derecho. En este sentido, el art. 27.3) del Reglamento General de Inspección de los Tributos , si bien señala que <<para suscribir las actas que extienda la Inspección de los Tributos... la representación deberá acreditarse válidamente>>, añade que, en particular, se entenderá acreditada la representación en los siguientes casos <<... b) cuando la representación conferida resulte concluyentemente de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario en relación directamente con las actuaciones inspectoras>>.”

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en dos sentencias de 20 de noviembre de 2008.

A todo lo expuesto hasta el momento, añadimos aquí pues es relevante para este caso, que el art. 27.3 incluye en su apartado c) como supuesto de entender debidamente acreditada la representación “Si consta en documento privado el poder otorgado, respondiendo el apoderado con su firma, al aceptar la representación, de la autenticidad de la de su poderdante”. Y esto es lo que sucede en el supuesto de autos, que la representación al Sr. Remigio aparece otorgada en un documento privado (modelo normalizado facilitado por la CAM), con todos los datos personales de representante y representado, la firma de ambos y la aceptación de la representación respondiendo de la autenticidad de la firma del otorgante. Es más, una representación previa en documento privado a favor de otra persona, otorgada por los recurrentes, fue expresamente revocada por aquéllos, manifestando su intención de comunicar a la CAM nuevo apoderado en los próximos días, sin que conste en las actuaciones actuación de revocación de poder alguno en relación con el Sr. Remigio .

Todo lo hasta aquí expuesto en materia de representación en las actas de conformidad resulta corroborado por lo afirmado en la STS de 19 de junio de 2.009 (resolviendo el recurso 4.763/2.006): “Dado que la sentencia impugnada se basa en nuestra sentencia de 10 d e junio de 2005, conviene analizar, ante todo, la doctrina que sienta.

Esta sentencia fue dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina en relación a una liquidación derivada de un acta de conformidad por el Impuesto sobre Sociedades suscrita por una persona actuando en nombre y representación de la sociedad en virtud de poder otorgado por ésta.

La Sala, frente al criterio de la sentencia impugnada, que había mantenido la validez de la representación otorgada a quien firmó el acta de conformidad en nombre de la recurrente, al no poder considerarse como una renuncia de derechos ni como un desistimiento, comienza recordando la doctrina de esta Sala y Sección de 12 de febrero de 1996, que exigió para suscribir las actas de conformidad la necesidad de acreditar válidamente la representación de la persona con que se entienden las actuaciones inspectoras, como establecía el art. 27.3 del Reglamento General de Inspección, así como la relativa que declara que la firma de un acta de conformidad no puede reputarse acto de mero trámite, único para el que la Ley General Tributaria presumía

la representación (sentencias 7 y 21 de mayo de 1994 , 18 de octubre de 1995 y la ya citada de 12 de febrero de 1996).

A continuación reitera la exigencia de una representación expresa para la firma de las actas de conformidad, sin que pueda presumirse que tal representación existe.

Ahora bien, una cosa en la afirmación anterior sobre que sea necesaria una representación expresa para la firma de las actas de inspección y otra bien distinta es que tal representación deba necesariamente contenerse en documento público o bien en documento privado con firma legitimada notarialmente. Esta exigencia no fue establecida por la Sala, por lo que ha de partirse de la validez de la representación otorgada mediante documento privado a que se refería el art. 27.3.c) del Reglamento General de Inspección en el que el designado acepta la representación y además responde de la autenticidad de la firma otorgada.

Debemos significar que esta Sala al examinar la validez del Reglamento General de Inspección, en la sentencia de 22 de enero de 1993, solo anuló el inciso final del apartado 1 del art. 27, no cuestionándose la validez de los demás apartados.

También conviene resaltar que la sentencia de 26 de noviembre de 1997 admitió como modo válido de conferir la representación para intervenir en las actas el documento privado a que se refería el art. 27.3.c) del Reglamento, estableciendo que la firma no exige poder en los términos del apartado 43.2 de la Ley General Tributaria, sin que, en modo alguno, la sentencia de 10 de junio de 2005 pueda interpretarse de forma distinta.

Asimismo, la sentencia de 30 de noviembre de 2006 entiende acreditada la representación cuando resulte concluyente de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario, no debiéndose tampoco desconocer que la Ley 24/2001, de 28 de diciembre, admite los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente, criterio que se mantiene en el art. 46 de la vigente Ley General Tributaria.”

Una vez afirmada la validez de la representación, hemos de examinar las fechas de notificación de los actos impugnados. El acta de conformidad fue suscrita el 23 de mayo de 2.005, y como en él se refleja, el plazo de un mes para interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa se contaba “a partir del día siguiente a aquel que haya supuesto el transcurso de un mes desde la fecha del acta”. Es por ello por lo que interpuesta la reclamación económico-administrativa el 14 de julio de 2.005, la alegación de inadmisibilidad basada en el art. 69.1.c) en relación con el art. 28 LJCA (RCL 1998, 1741), no pueda prosperar. En cambio si devino firme el acuerdo sancionar, que notificado el 23 de mayo de 2.005, fu impugnado el 14 de julio, y en este caso el plazo del mes contaba a partir del día siguiente a su notificación, en aplicación de lo dispuesto en el art. 235LGT 58/2.003.

[...] Por lo que respecta a la escueta alegación de prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda, consta en el expediente administrativo que las liquidaciones impugnadas están suspendidas desde el 19 de julio de 2.005 por la CAM en aplicación del art. 75 del RD 391/1996 (RCL 1996, 1072 y 2005) por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico- administrativas, por lo que debe ser rechazado también este motivo de impugnación.

Por su parte y en relación con la alegación de doble valoración de los pagarés del BSCH, los recurrentes no han practicado prueba alguna que acredite error de hecho, por lo que habiendo prestado su conformidad tanto a los hechos recogidos en el acta como a todos los demás elementos determinantes de la liquidación, entre los que se hallaba el valor de los pagarés que ahora se cuestionan, el recurso debe ser desestimado también por este motivo.

Finalmente la impugnación del acuerdo eliminando la reducción por haber impugnado la liquidación derivada de acta de conformidad debe ser desestimada, pues ninguna alegación se realiza al respecto en el escrito de demanda y el acto recurrido goza de la presunción de validez del art. 57 de la Ley 30/1.992 (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246)“.>>

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación para la unificación de doctrina, aportándose como sentencias de contraste, la de 22 de mayo de 2008 y 21 de febrero de 2008 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 24 de marzo de 2010 de la SCA de la Audiencia Nacional, y 10 de junio de 2005 y 30 de noviembre de 2006 de la SCA del Tribunal Supremo.

Salvo la sentencia de esta Sala de 30 de noviembre de 2006, en que se dan circunstancias especiales que no concurren en el caso de autos, como la de existir actos posteriores que confirman la representación al no denunciarse “prima facie” la insuficiencia del poder, en las restantes se dan las identidades a que se refiere el

artículo 96.1 de la Ley Jurisdiccional , ya que en todas las sentencias se trata la cuestión relativa a la validez de la representación otorgada en documento privado para suscribir actas de conformidad, debiendo, en consecuencia rechazarse las causas de inadmisibilidad invocadas por las partes recurridas.

Debe constatarse, no obstante lo anterior, que esta casación sólo debe ser admitida para resolver la cuestión referida a la suficiencia o no de la representación para firmar el acta de conformidad, pero no en cuanto a las restantes cuestiones que se suscitan -firmeza del acto recurrido y procedencia o no de la prescripción-, ya que respecto de las mismas no se aportan sentencia de contraste con de la impugnada.

SEGUNDO.- La parte recurrente entiende que se ha infringido el art. 27 del Reglamento General de la Inspección de Tributos , y de la jurisprudencia que lo interpreta, al considerarse en la sentencia suficiente para la firma del acta de conformidad un documento privado, sin intervención de fedatario público, ni ratificación posterior ante el actuario, sin que conste de forma clara y concisa el alcance de la representación, ni que se ha producido conformidad de los representados, ya que desde que tuvieron conocimiento de las actas se opusieron a las mismas.

El artículo 43 de la Ley General Tributaria permite que el sujeto pasivo pueda actuar por medio de representante, estableciendo en su apartado segundo que “para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o comparecencia ante el órgano administrativo competente”.

En el mismo sentido se expresa el artículo 27.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537 , 2513 y 3058) , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), que regula la representación voluntaria y en su apartado segundo establece que “el poder apud acta podrá ser conferido ante el funcionario actuante o que dirija las actuaciones al conferirse el poder”.

En dicho poder se expresa lo siguiente:

<< Dirección General de Tributos
 CONSEJERÍA DE HACIENDA
 COMUNIDAD DE MADRID
 REPRESENTANTE DE PERSONAS FÍSICAS

D./Dña....., con D.N.I..... y domicilio en calle....., confiere, al amparo del artículo 46 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE 302, de 18 de diciembre) y 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , (BOE 285, de 27 de noviembre) y del art. 27 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , a

D./Dña....., con D.N.I....., y domicilio tributario a efectos de notificación en C/..... (tfno.....), su representación para que comparezca ante la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, atendiendo su requerimiento de fecha ... de... de 2005, y le obligue en todas las actuaciones administrativas que resulten tanto del procedimiento de regularización de su situación tributaria en curso como, en su caso, de los expedientes sancionadores que se instruyan a resultas del mismo, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el Título III, Capítulo IV (artículos 141 y s.s .) y artículo 208 de la antedicha Ley General Tributaria.

En Madrid, a ... de ... de 2005.

(Firma del representado)

Acepto la presente representación y respondo de la autenticidad de la firma del otorgante.

EL REPRESENTANTE”.>>

Esta Sala en relación con la suficiencia de poder otorgado en forma similar a la que aquí acontece, superando una sentencia anterior, se ha expresado en los siguientes términos:

“Pues bien, conviene recordar que esta Sala, aclarando las afirmaciones contenidas en el fundamento de derecho Tercero de la Sentencia de 10 de junio de 2005 (RJ 2005, 5409) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 4314/2000), ha negado expresamente que el poder para firmar actas de conformidad tenga que cumplir con la forma establecida en el art. 43.2 de la L.G.T., al señalar en las Sentencias de 19 de junio

de 2009 (RJ 2009, 4667) (rec. cas. núm. 4763/2006), FD Cuarto , y de 13 de julio de 2009 (RJ 2010, 488) (rec. cas. núm. 2237/2006), FD Sexto, lo siguiente:

«Dado que la sentencia impugnada se basa en nuestra sentencia de 10 de junio de 2005 , conviene analizar, ante todo, la doctrina que sienta.

Esta sentencia fue dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina en relación a una liquidación derivada de un acta de conformidad por el Impuesto sobre Sociedades suscrita por una persona actuando en nombre y representación de la sociedad en virtud de poder otorgado por ésta. La Sala, frente al criterio de la sentencia impugnada, que había mantenido la validez de la representación otorgada a quien firmó el acta de conformidad en nombre de la recurrente, al no poder considerarse como una renuncia de derechos ni como un desistimiento, comienza recordando la doctrina de esta Sala y Sección de 12 de febrero de 1996, que exigió para suscribir las actas de conformidad la necesidad de acreditar válidamente la representación de la persona con que se entienden las actuaciones inspectoras, como establecía el art. 27.3 del Reglamento General de Inspección , así como la relativa que declara que la firma de un acta de conformidad no puede reputarse acto de mero trámite, único para el que la Ley General Tributaria presumía la representación (sentencias 7 y 21 de mayo de 1994 , 18 de octubre de 1995 y la ya citada de 12 de febrero de 1996).

A continuación reitera la exigencia de una representación expresa para la firma de las actas de conformidad, sin que pueda presumirse que tal representación existe.

Ahora bien, una cosa es la afirmación anterior sobre que sea necesaria una representación expresa para la firma de las actas de inspección y otra bien distinta es que tal representación deba necesariamente contenerse en documento público o bien en documento privado con firma legitimada notarialmente. Esta exigencia no fue establecida por la Sala, por lo que ha de partirse de la validez de la representación otorgada mediante documento privado a que se refería el art. 27.3.c) del Reglamento General de Inspección en el que el designado acepta la representación y además responde de la autenticidad de la firma otorgada.

Debemos significar que esta Sala al examinar la validez del Reglamento General de Inspección, en la sentencia de 22 de enero de 1993, solo anuló el inciso final del apartado 1 del art. 27, no cuestionándose la validez de los demás apartados.

También conviene resaltar que la sentencia de 26 de noviembre de 1997 admitió como modo válido de conferir la representación para intervenir en las actas el documento privado a que se refería el art. 27.3c) del Reglamento, estableciendo que la firma no exige poder en los términos del apartado 43.2 de la Ley General Tributaria, sin que, en modo alguno, la sentencia de 10 de junio de 2005 pueda interpretarse de forma distinta.

Asimismo, la sentencia de 30 de noviembre de 2006 entiende acreditada la representación cuando resulte concluyente de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario, no debiéndose tampoco desconocer que la Ley 24/2001, de 28 de diciembre, admite los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente, criterio que se mantiene en el art. 46 de la vigente Ley General Tributaria ».

Aplicando la anterior jurisprudencia al supuesto aquí examinado debe llegarse a la conclusión de la desestimación de la casación, habida cuenta de que en el documento formalizado aparece la firma del representante y representado, y en el contenido del documento se otorga expresamente la representación para “todas las actuaciones administrativas que resulten tanto del procedimiento de regularización de su situación tributaria en curso como, en su caso, de los expedientes sancionadores que se instruyan a resultados del mismo”, formula comprensiva, tanto de las actas de disconformidad como de las de conformidad.

TERCERO.- La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional , se limita su importe a 3.000 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación para la

unificación de doctrina nº 2207/2011, interpuesto por Don Ernesto , don Modesto , don Jose Augusto y don Aquilino, contra la sentencia nº 31233/2010 dictada por la Sección de Apoyo a la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en fecha 22 de febrero de 2010, recaída en el recurso nº 177/2007, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: NOTAS DE AFECCIÓN

CONSULTA N° V0080-12 DE 19 DE ENERO DE 2012

EN EL SUPUESTO DE HECHO DE LA CONSULTA EXISTEN DOS GARANTÍAS APLICABLES AL CRÉDITO PÚBLICO RESPECTO DEL CRÉDITO BANCARIO, AL MARGEN DE LAS DEMÁS QUE PUEDA ESTABLECER LA NORMATIVA VIGENTE: LA AFECCIÓN DEL BIEN A LA DEUDA TRIBUTARIA Y EL DERECHO DE PRELACIÓN.

La afección de bienes

El artículo 79 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece que:

- “1. Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.
3. (...).”

En este sentido, el artículo 5.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, (BOE de 20 de octubre), en adelante TRLITP, señala que:

- “1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los Impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los Notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.”

En este sentido, el artículo 67.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (BOE de 2 de septiembre), determina que:

- “1. Para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.”

A la vista de lo anterior, el bien inmueble estará afecto al pago de la deuda tributaria por ITPAJD derivada de la liquidación girada por la Administración tributaria competente según lo previsto en los artículos 5 del TRLITP y 79 de la LGT salvo que el poseedor del bien inmueble resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral.

El derecho de prelación

El artículo 77.1 de la LGT señala que:

“1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.”

Por otro lado, el artículo 170.2 de la misma Ley establece que:

“2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta Ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.”. Además, el artículo 64 del RGR determina que:

“1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

2. Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.”

Conforme a lo anterior, se establece, sin perjuicio de la eventual aplicación de las garantías consagradas en los artículos 78 (hipoteca legal tácita) y 79 (afección), el derecho de prelación de la Administración tributaria competente para el cobro del crédito público derivado de la liquidación girada por el ITPAJD salvo que la inscripción de la hipoteca en el Registro de la Propiedad sea anterior a la fecha en que se haya hecho constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública. Asimismo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 64 del RGR.

UNIÓN EUROPEA: EXPEDIENTE DE INFRACCIÓN POR NORMATIVA TRIBUTARIA. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Como ya informamos en los BITs nº 88 y 104 la Comisión Europea ha instado a España a modificar sus disposiciones fiscales en materia de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones que imponen una mayor carga fiscal sobre los no residentes y los activos radicados en el extranjero, por ser disposiciones incompatibles con la libre circulación de trabajadores y capitales consagrada por el Tratado.

Recordamos las fases de las que consta el procedimiento de Infracción instruido por la Unión Europea:

1. La “carta de emplazamiento” representa la primera etapa de la fase precontenciosa, en la que la Comisión Europea solicita al Estado miembro que le comunique, en un plazo determinado, sus observaciones sobre el problema de aplicación del Derecho comunitario de que se trate.
2. El “dictamen motivado” permite formular la posición de la Comisión Europea respecto de la infracción, determinar el contenido del posible “recurso por incumplimiento” e instar a que se ponga fin a la situación en el plazo marcado. El dictamen motivado tiene que exponer de manera coherente y detallada las razones por las que la Comisión Europea ha llegado a la conclusión de que el Estado en cuestión ha incumplido alguna de las obligaciones que impone el Tratado.
3. El recurso al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas da inicio a la fase contenciosa. De acuerdo con una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la Comisión Europea tiene potestad discrecional en cuanto al inicio del procedimiento de infracción y al recurso al Tribunal de Justicia, así como para decidir el momento de la interposición del recurso.

Con fecha de 28 de abril de 2012 se ha publicado en el Boletín Oficial de la Unión Europea la interposición del Recurso por la Comisión Europea contra el Reino de España (tercera fase del procedimiento de infracción):

RECURSO INTERPUESTO EL 7 DE MARZO DE 2012 POR LA COMISIÓN EUROPEA CONTRA EL REINO DE ESPAÑA

Pretensiones

- ❖ Que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.
- ❖ Que se condene en costas al Reino de España.

Motivos y principales alegaciones

1. En España, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cuya regulación básica se encuentra en la Ley 29/87 de 18 de diciembre de 1987, así como en el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. La gestión y el rendimiento del impuesto ha sido cedido a las Comunidades Autónomas, si bien la normativa estatal será aplicable en los casos que la misma determina, principalmente en los casos en los que no hay punto de conexión personal o real con una Comunidad Autónoma.
2. En todas las Comunidades autónomas que han ejercido su competencia normativa sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, lo cual provoca diferencia en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.
3. La referida normativa nacional infringe los artículos 21 y 63 TFUE y los artículos 28 y 40 del EEE.

NOVEDADES AUTONOMICAS: CANARIAS

Comprobación de valores. Valor de tasación de fincas hipotecadas

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE CANARIAS DE 26 DE MARZO DE 2012, POR LA QUE SE DICTAN INSTRUCCIONES RELATIVAS A LA UTILIZACIÓN DEL MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALOR DE LA TASACIÓN HIPOTECARIA, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 57.1.G) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

A los medios que puede utilizar la Administración tributaria para realizar la comprobación de valores que relacionaba en su redacción original el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha incorporado, entre otros, un nuevo medio de comprobación de valor en el sector inmobiliario: “g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”.

Es abundante la jurisprudencia de nuestros Tribunales producida alrededor de este precepto, sentándose como criterio jurisprudencial el condicionamiento de la aplicación del citado medio a que la Administración emita un dictamen de perito para comprobar si el valor de la tasación hipotecaria resulta ajustado a la base imponible del impuesto correspondiente.

Por esta razón y en aras a evitar la litigiosidad con los contribuyentes, esta Dirección General de Tributos ha restringido en los últimos años la aplicación de este medio de comprobación, centrándose en la utilización de otro de los medios regulados en el citado artículo 57.1, el previsto en la letra e) “Dictamen de peritos de la Administración”, y reforzando la motivación de tales dictámenes.

Sin embargo, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 8 de marzo de 2012, ha fijado la siguiente doctrina legal: “La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del artículo 57.1 de la LGT (“Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse”.

A la vista de esa doctrina es necesario que por esta Dirección General de Tributos se dicten Instrucciones relativas a la utilización por la Administración Tributaria Canaria del medio de comprobación de valor de la tasación hipotecaria, y, en su virtud,

DISPONGO:

PRIMERO

En las transmisiones onerosas de bienes que hayan sido objeto de una tasación hipotecaria en el mismo expediente o en un expediente relacionado, se podrá utilizar como medio de comprobación de valor el previsto en la letra g) del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SEGUNDO

La presente Resolución será de aplicación a todos los expedientes respecto de los que la Administración no haya realizado actuaciones de comprobación de valor, siendo prioritaria la utilización del medio señalado en el punto primero, para los hechos imponibles devengados a partir del 1 de enero de 2010.

TERCERO

Se considerarán no prioritarias las comprobaciones de valor de los expedientes en los que la base imponible declarada en el modelo 600 de Autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sea igual o superior al valor resultante de la tasación hipotecaria.

CUARTO

La presente Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de Canarias.