

SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS	2
• Adjudicación de la cosa común indivisible efectuada a uno de los comuneros en subasta	2
• Reanudación del tracto sucesivo	2
• Fondo de reversión en una concesión administrativa de suministro de gas canalizado para uso doméstico	2
• Constitución de fianza	3
• Exención subjetiva a un Colegio profesional	3
• Aportación de terrenos a las Juntas de Compensación mediante expropiación forzosa	3
• Constitución de una sociedad y aportación de participaciones sociales	4
• Ampliación de capital mediante compensación de créditos	4
• Igualación de rango hipotecario. Base imponible	5
• Igualdad y posposición de rango hipotecario	5
• Cómputo del plazo de prescripción desde la calificación provisional de viviendas de protección públicas	5
• Cómputo de intereses de demora	6
• Recargo por presentación extemporánea	6
• Aportación de terrenos a las Juntas de Compensación mediante expropiación forzosa	6
• Concesión de la construcción y explotación de un estacionamiento subterráneo. Transmisión de las plazas de garage	7
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	8
• <i>ius delationis</i>	8
• <i>ius delations</i>	8
• Grado de parentesco de un sobrino político	9
• Grado de parentesco de una sobrina política	9
• Donación de bienes gananciales	10
• Donación en metálico mediante documento privado	10
• Donación de bienes gananciales	10

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: INTERESES DE DEMORA

RESOLUCIÓN DE 16 DE FEBRERO DE 2012	12
--------------------------------------------------	----

NOVEDADES AUTONÓMICAS: BALEARES

LEY 3/2012, DE 30 DE ABRIL, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS URGENTES	20
--------------------------------------------------------------------------	----

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

ADJUDICACIÓN DE LA COSA COMÚN INDIVISIBLE EFECTUADA A UNO DE LOS COMUNEROS EN SUBASTA. (S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 16 DE SEPTIEMBRE DE 2011)

La adjudicación en pública subasta lo ha sido en ejecución de un acuerdo de división de comunidad de bienes respecto de un bien de naturaleza indivisible. La venta en pública subasta no altera la finalidad, cual es la determinación del valor del bien y la correspondiente participación de cada uno de los comuneros, y solo en el caso de que el bien pase a manos de terceros ajenos a la comunidad podrá entenderse que existe enajenación repartiéndose entre los comuneros el precio obtenido.

Por ello ha de tenerse en cuenta que encontrándonos ante una disolución de comunidad de bienes y es constante la doctrina jurisprudencial que declara que no se produce el hecho imponible.

REANUDACIÓN DEL TRACTO SUCESIVO. (S.T.S.J. DE EXTREMADURA, 21 DE JUNIO DE 2011)

El contribuyente considera que no puede gravarse la declaración de dominio contenida en un Auto dictado por el Juzgado de Primera Instancia, dentro de un expediente de dominio de reanudación del tracto sucesivo, cuando anteriormente había sido abonada la cuota por la transmisión de una finca urbana que se formalizó escritura pública. La Administración tributaria considera que no estamos ante el mismo hecho imponible sino ante dos transmisiones patrimoniales onerosas sujetas al Impuesto.

Para la Sala, es evidente que todo expediente de dominio facilita una documentación que permite el acceso al Registro de la Propiedad de las fincas objeto de aquél. Desde esta perspectiva, no hay lugar a distinguir entre los diferentes expedientes de dominio. No puede negarse, sin embargo, que hay unos expedientes de dominio que suplen el título de la transmisión previa, y otros, que no suplen dicho título. En unos casos ese título transmisivo existe, no está en discusión y su realidad material se encuentra probada. En otros, no existe este título. Siendo esto así, el tenor literal del artículo 7,2,C) del Real Decreto Legislativo 1/1993, demuestra que se sujetan a gravamen exclusivamente los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando fuera de la órbita del precepto los expedientes de dominio cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos. Supuesto en el que nos encontramos donde el expediente de dominio tramitado por el comprador permite el acceso de la finca al Registro de la Propiedad pero la transmisión no queda suplida por el expediente sino que tuvo lugar en el anterior contrato de compraventa, por lo que no puede gravarse dos veces la misma transmisión.

FONDO DE REVERSIÓN EN UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE SUMINISTRO DE GAS CANALIZADO PARA USO DOMÉSTICO. (S.T.S. 26 DE OCTUBRE DE 2011)

El problema debatido es sobre la base que debe conformar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en concesiones sujetas a reversión y sin canon. La tesis de la Administración fija dicha base en el importe del fondo de reversión al final de la concesión, en tanto que la recurrente estima que ese valor debe ser el del inicio de la concesión y el inicio de la constitución del fondo.

En las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de

ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial es averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La concesión constituida carece de valor en el momento de su constitución, pues lo que se concede es un servicio público cuyo funcionamiento depende de la realización de actividades cuyos elementos han de ser exigidos, creados y configurados, al menos, en su mayor parte, por el concesionario.

CONSTITUCIÓN DE FIANZA. (S.T.S. 11 DE NOVIEMBRE DE 2011)

El objeto de debate queda centrado en determinar si la constitución de la fianza con ocasión y en el mismo momento y en la misma escritura pública de ampliación del capital del préstamo hipotecario debe tributar o no por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. La Administración recurrente considera que la constitución de fianza es una operación sujeta, puesto que no se da la regla conocida como “tratamiento unitario del préstamo”, ya que para ello es imprescindible que la constitución de la fianza sea simultánea con la concesión del préstamo, o al menos, que en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la fianza, sin que sea suficiente la previsión de la mera posibilidad de que se constituya dicha fianza.

Para la Sala, la fianza no se constituyó simultáneamente con el préstamo hipotecario sino en un momento posterior, con ocasión de la ampliación del mismo plasmada en escritura pública. Lo que se pacta entre las partes es aumentar el capital del préstamo inicial, deduciéndose igualmente de ella que el fiador responde no solo por lo que respecta a la parte del capital ampliado sino por el préstamo total. En consecuencia, al tratarse de una fianza constituida con posterioridad al otorgamiento del préstamo hipotecario, y no habiendo acreditado la entidad crediticia, que estuviera prevista tal constitución en dicho otorgamiento, debió quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Para que haya un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente. Se admite que la garantía se preste con posterioridad si la preveía el título constitutivo del préstamo.

Por otra parte, el afianzamiento ha sido otorgado por un particular, que no consta que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de una entidad financiera que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasivo obligado al pago del ITP a título de contribuyente, no el constituyente de la fianza. Cuando la fianza, no simultánea a la constitución del préstamo, la constituye una persona física, que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por ITP y AJD.

EXENCIÓN SUBJETIVA A UN COLEGIO PROFESIONAL. (S.T.S. 21 DE NOVIEMBRE DE 2011)

La cuestión versa sobre la procedencia de la exención subjetiva a un Colegio profesional, prevista en el artículo 45.1.A) del RDL 1/1993, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Los Colegios profesionales no pueden ser calificados como Administración Pública Institucional, al formar parte de la llamada Administración Corporativa, por lo que no les alcanza la exención subjetiva controvertida. La interpretación restringida, que reserva la exención subjetiva a los entes públicos de base fundacional, parece dotar de sentido a la mención que se hace en el art. 45.1.A.a), en virtud de lo cual se otorga exención a “sus establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad social, docentes o de fines científicos.”

APORTACIÓN DE TERRENOS A LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN MEDIANTE EXPROPIACIÓN FORZOSA. (S.T.S.J. DE MADRID, 10 DE MARZO DE 2011)

La cuestión objeto de debate, se trata de determinar si la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación por la institución de la expropiación forzosa, está exenta del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Onerosas en virtud de la exención prevista en el artículo 159.4 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio. Y la discusión entre las partes se centra básicamente en determinar si dicho precepto estaba o no en vigor en la fecha en que tuvo lugar la referida expropiación, año 2003.

Para la Sala, no es posible que pueda aplicarse una exención recogida en una norma especial que estaba ya derogada en el año 1980, por la Ley de 21 de junio de 1980 reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y que incorrectamente se reintrodujo en el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 que como tal texto refundido es inhábil para innovar el ordenamiento, razón por la que la pretendida conservación de la norma acordada en la disposición derogatoria única de la Ley 6/1998 deviene imposible.

Por otra parte, la Sala no considera procedente ampararse en el artículo 45 de la Ley de Expropiación Forzosa para justificar la aplicación de la exención analizada. El pago del precio que es percibido por el expropiado no se grava, sino la adquisición del bien objeto de expropiación por el beneficiario de esta.

Tampoco se admite la exención subjetiva que reclama el recurrente apoyándose en el artículo 45.A.a) del TR del ITP y AJD, puesto que la Junta de Compensación no encaja en la exención subjetiva referida ya que, según el artículo 108 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid, tiene la consideración de ente corporativo de Derecho público y no de Administración Institucional.

CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD Y APORTACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 18 DE MAYO DE 2011)

Se constituye una sociedad limitada mediante la suscripción de capital social, realizando los socios aportaciones no dinerarias de participaciones sociales (el 100%) de otras dos sociedades, declarándose la operación como exenta del ITP y AJD, modalidad operaciones societarias, en aplicación del artículo 45.1-B) del RDL 1/1993, por tratarse de un canje de valores. La Administración tributaria procedió a liquidar la citada operación sin admitir la exención.

Para la Sala tratándose de una operación en la que se constituye una nueva sociedad mediante aportaciones del capital íntegro de otras dos sociedades, estaremos ante un posible canje de acciones, que permite que la nueva sociedad controle el 100% de las otras dos. Sin embargo, con la normativa legal y reglamentariamente vigente en el momento de los hechos, difícilmente permite obtener los beneficios fiscales pretendidos, pues no estamos ante un canje de valores, que requiere la preexistencia de dos o más sociedades, sino ante la constitución de una nueva sociedad mediante participaciones no dinerarias de otras dos.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS. (S.T.S. 3 DE NOVIEMBRE DE 2011)

Mantiene el recurrente que la ampliación de capital suscrita mediante la compensación de un crédito del que era titular la mercantil estaba sujeta y no exenta del ITP y AJD.

La norma mercantil regula el aumento de capital, distinguiendo claramente entre aportaciones dinerarias, no dinerarias, y de forma individual la compensación de créditos. Ante el silencio de la normativa fiscal para definir qué ha de entenderse por aportación no dineraria, lo propio es acudir a la rama del ordenamiento jurídico del que procede el término, esto es la legislación mercantil, que al regular el aumento de capital distingue varias categorías, y entre ellas cabe diferenciar las aportaciones no dinerarias de la compensación de créditos, que junto a las aportaciones no dinerarias como contravalor de capital regulada en el art. 155, regula las aportaciones dinerarias, art. 154 del mismo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el art. 156 regula las ampliaciones de capital por compensación de créditos.

No se hallan exenta del ITP y AJD la ampliación de capital de la mercantil suscrita a través de la aportación consistente en un derecho de crédito.

IGUALACIÓN DE RANGO HIPOTECARIO. BASE IMPONIBLE.**(S.T.S.J. DE MURCIA, DE 30 DE JUNIO DE 2011)**

La igualación de rango es un derecho evaluable económicamente en la medida que, en caso de ejecución, la hipoteca que ha mejorado de rango obtiene una preferencia para el cobro con la que antes no contaba, por cuanto en el sistema registral español rige el principio de prioridad con arreglo al cual el orden de presentación en el Registro de los derechos reales les atribuye la prelación de grado o mejor derecho a favor de aquéllos que fueron presentados en el Registro en primer lugar.

Teniendo en cuenta que, antes de la igualación de rango hipotecario, la segunda hipoteca tenía el obstáculo de la primera en caso de ejecución y que, como consecuencia de la igualación, este obstáculo desaparece, dado que las dos pueden concurrir en condiciones de igualdad, así como que la que antes era segunda no se ve perjudicada nunca por la primera, resulta más adecuado estimar como base imponible la primera hipoteca, en atención a la ventaja económica que se produce por la segunda hipoteca, a resultas de la desaparición del obstáculo que suponía la primera, argumentación mantenida por el TSJ de las Islas Canarias en sentencia de 14-06-2006, por el TSJ de Cataluña en sentencias de 21 y 23 de diciembre de 2004, y de 10 de julio de 2008, y por el TSJ de Aragón en sentencia de 16 de mayo de 2007. Esta afirmación se realiza en consideración al beneficio obtenido por el pacto contenido en la escritura de préstamo hipotecario por el que se acuerda igualar el rango de distintas escrituras.

La introducción de la norma en cuanto a la base imponible con efectos desde 1 de enero del 2003 no tiene carácter constitutivo sino declarativo.

IGUALDAD Y POSPOSICIÓN DE RANGO HIPOTECARIO.**(S.T.S.J. DE MADRID, 3 DE MARZO DE 2011)**

El motivo de controversia se centra en si una escritura de préstamo hipotecario en la que se constituyó hipoteca a favor de la actora, en igualdad de rango de otra hipoteca anterior, resulta un acto sujeto al impuesto. Aunque es cierto que el rango carece por sí mismo de valor patrimonial, sin embargo su alteración tiene contenido y consecuencias económicas, y por ello está sujeto al impuesto.

Si una cláusula establece la prioridad del rango de la hipoteca que garantiza el préstamo constituido, queda supeditada a la desaparición de las cargas preexistentes, en especial de la cancelación de otras hipotecas anteriormente inscritas. Dicha adquisición de rango hipotecario sucedería, no por la voluntad de las partes intervinientes en el otorgamiento de esta escritura, sino por el simple juego de los principios contenidos en las normas jurídicas y, particularmente, de las normas hipotecarias. No se produce, pues, en puridad, un verdadero negocio jurídico de posposición de rango hipotecario.

Si es necesario que se cancelen las cargas previas para que la nueva hipoteca tenga rango de primera, las anteriores deberán haberse extinguido. Lógicamente, cuando se cancelan las cargas previas a una nueva hipoteca, esta última, por la mera operatividad del principio de prioridad registral adquiere prevalencia sobre las que se pueden inscribir posteriormente. Pero entonces no se da un verdadero negocio jurídico de posposición de rango. Cuando se ejecuta una hipoteca de mejor rango, las demás se extinguen y sus titulares han de cobrar sobre la parte del precio que exceda a la satisfacción de la primera, si la hay.

Sin embargo, en el caso presente se supedita la denominada “prioridad” a que las anteriores ya se hayan extinguido. Por ello y aun cuando la parte hipotecante se compromete y obliga a responder en caso de que por no haberse cancelado las cargas previas, la hipoteca no pueda llagar a adquirir el primer rango registral, no se produce un auténtico negocio de posposición de rango hipotecario, razón por la cual no se produce el hecho imponible del impuesto.

CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DESDE LA CALIFICACIÓN PROVISIONAL DE**VIVIENDAS DE PROTECCIÓN PÚBLICAS. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 23 DE JUNIO DE 2011)**

La cuestión a dirimir es si, resulta aplicable la doctrina jurisprudencial de TS a las viviendas libres, es decir al porcentaje de la escritura pública de agrupación de fincas para la construcción de viviendas libres, siendo conocedora la administración desde la concesión de la calificación provisional el porcentaje de viviendas

destinadas a la promoción pública y las viviendas libres.

Entiende la Sala que aplicando la doctrina sentada por el TS, llegamos a una solución jurídica distinta de la mantenida por la administración. En aquella sentencia se argumenta el considerar como dies ad quo para el cómputo del plazo prescriptivo, el transcurso de los tres años y treinta días desde la concesión de la exención en que la Administración pendiente de que aquélla presentase la Cédula de Calificación, no puede entenderse que la misma se ha desentendido de algo que luego la perjudica a efectos prescriptivos. Por eso, cuando el ejercicio del derecho liquidatorio no es obligatorio, o no puede materializarse, durante esos 3 años, es obvio que los mismos no pueden tenerse en cuenta para el cómputo de los 4 años, supuesto que no resulta aplicable a las viviendas libres respecto de las cuales nunca se obtuvo una exención y mucho menos esta se encontraba condicionada a la obtención de la calificación definitiva, antes al contrario la administración era concedora, cuando se concedió la calificación provisional, el porcentaje de viviendas destinadas a promoción pública y las destinadas a viviendas libres, siendo esta la fecha en que debe considerarse empieza a correr el plazo prescriptivo de los cuatro años para la liquidación del impuesto respecto al otorgamiento del préstamo para la adquisición o construcción de estas últimas.

CÓMPUTO DE INTERESES DE DEMORA. (S.T.S.J. DE MADRID, 3 DE MARZO DE 2011)

La cuestión litigiosa versa sobre si son procedentes intereses de demora desde la fecha de la liquidación anulada por el TEAR hasta la nueva liquidación, o bien tales intereses son improcedentes.

La Sala entiende que cuando existe un régimen opcional, si el contribuyente declara los hechos correctamente, los valora acertadamente, aplicando alguno de los medios de comprobación, contemplados y admitidos en la Ley General Tributaria y practica la correspondiente autoliquidación, pero la Administración entiende, de conformidad con una pura y simple diferencia interpretativa, que debe corregir dicha autoliquidación, no cabe exigir intereses de demora, porque tanto se siga el procedimiento de declaración administrativa, como el de declaración-autoliquidación, el tiempo que transcurra hasta la liquidación, en el primer caso, o hasta la liquidación provisional de rectificación en el segundo, ha de conceptuarse como supuesto similar al de "mora accipiendi", concepto este admitido respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En conclusión, en este caso concreto y dadas las circunstancias que concurren no procede liquidar a la contribuyente intereses de demora, por el período que media desde la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidada hasta la liquidación provisional que ahora se anula, ni tampoco desde esta fecha hasta aquella en que se practique la nueva liquidación.

RECARGO POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA. (S.T.S.J. DE GALICIA, 30 DE JUNIO DE 2011)

La cuestión en torno a la que gira el presente procedimiento se centra en determinar la procedencia o improcedencia del recargo del 20% por presentación fuera de plazo de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de la recurrente.

En el presente caso, la tía del causante, la demandante, conocía su condición de heredera ab intestato junto con su hermano, habiéndose producido la vocación hereditaria desde el mismo momento del fallecimiento de su sobrino y ello con independencia de la posterior declaración contenida en un auto del juzgado de primera instancia, por lo que no le es aplicable el supuesto de dos herederos testamentarios que desconocían esta circunstancia (no siéndolo ab intestato) hasta la posterior protocolización de un testamento ológrafo. Siendo procedente la aplicación de referido recargo.

APORTACIÓN DE TERRENOS A LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN MEDIANTE EXPROPIACIÓN FORZOSA. (S.T.S.J. DE MADRID, 10 DE MARZO DE 2011)

El recurrente alega que la aportación de terrenos a la Junta de Compensación a través de la expropiación forzosa, sea considerada como una operación que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.2.3º en relación con el artículo 20.20º.a) de la Ley 37/1992, del Impuesto

sobre el Valor Añadido, por cuanto que los terrenos expropiados fueron incluidos en un ámbito urbanístico. Situación esta que, según la recurrente, concurre porque se había iniciado ya con anterioridad a la referida expropiación la urbanización del sector o unidad de actuación.

Para la Sala, no es posible aceptar la pretensión formulada por la entidad recurrente dado que parte de un hecho incierto, y es que para que la referida operación pueda estar sujeta al IVA es necesario que los terrenos afectados estén en curso de urbanización pero en virtud de actuaciones realizadas por los transmitentes, en este caso los expropiados, que son quienes han de tener la condición de empresarios y no la Junta de Compensación como quiere hacer ver la recurrente.

De tal modo que si los transmitentes son particulares, como es el caso, pues no se ha demostrado lo contrario, dichas entregas de bienes no puede entenderse que queden sujetas al pago del IVA pues, para que ello pudiera ser así, deberíamos estar ante la entrega de terrenos a la junta de compensación por parte de empresarios y que, además, dichos terrenos formasen parte de su actividad empresarial.

CONCESIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE UN ESTACIONAMIENTO SUBTERRÁNEO. TRANSMISIÓN DE LAS PLAZAS DE GARAJE. (S.T.S. 28 DE NOVIEMBRE DE 2011)

Un Ayuntamiento formaliza escritura pública con una empresa para la adjudicación de la concesión de la construcción y explotación de un estacionamiento subterráneo para vehículos. La concesión se otorgaba por un plazo de 75 años. El uso para aparcamiento de vehículos se efectuaba en régimen de cesión temporal. La concesión recaía sobre el espacio urbano de dominio y uso público titularidad del Ayuntamiento. Posteriormente, el Ayuntamiento determinó sustituir el régimen de cesión temporal por el de propiedad plena. Al efecto, se decidió proceder a la extinción anticipada del contrato de concesión de forma convenida, habilitando al concesionario para enajenar las plazas de aparcamiento a quienes desearan adquirir su propiedad.

Para la Administración tributaria, la venta de las plazas de aparcamiento debía entenderse realizada por la citada mercantil una vez el Ayuntamiento le había transmitido la propiedad plena de las mismas, entendiendo que la venta de los aparcamientos por parte del concesionario se realiza previa adquisición de los mismos al Ayuntamiento, por lo que dicha venta debe quedar sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD por tratarse de segundas o ulteriores entregas de edificaciones exentas de IVA. Para la Sala, la venta de las plazas de aparcamiento por parte de la mercantil a los terceros adquirentes constituye, a efectos del IVA y del ITP y AJD, la primera transmisión.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

IUS DELATIONIS. (S.T.S. 14 DE DICIEMBRE DE 2011)

El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona, cuya única hermana fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por la hermana con anterioridad a la muerte de su hermano. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de la hermana, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.

Para la Sala, tiene plena virtualidad el artículo 1006 del Código Civil, en el que se establece que: “Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”, de tal forma que el “ius delationis”, es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento.

En el presente supuesto, la hermana tenía ese “ius delationis” desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren “ope legis” sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición. La aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante. No existe una sucesión sino dos.

No puede pretenderse que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que en las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto.

Desde un punto de vista económico, también se impone la existencia de la dualidad de liquidaciones. En circunstancias normales en la que la hermana hubiera aceptado la herencia antes de su muerte, se habría liquidado el Impuesto de Sucesiones en la herencia de su hermano, cuyo caudal relicto se habría visto disminuido en su importe, por lo que al morir ella sería el montante resultante el que se transmitiría a sus hijos y nieta. No parece lógico que éstos se beneficien en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afecta al principio de capacidad contributiva.

IUS DELATIONIS. (S.T.S.J. DE ANDALUCÍA, 11 DE OCTUBRE DE 2011)

La recurrente heredó de su padre que falleció un año después que su madre. La Administración tributaria liquida el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre una base constituida por el valor de los bienes comunes del matrimonio.

Se alega que el segundo causante, nunca llegó a aceptar ni repudiar la herencia de su esposa, por lo que los bienes de esta han pasado directamente al patrimonio de la recurrente. Considera que no debe procederse a una doble tributación y debe entenderse que heredó directamente del primer causante, invocando para ello que la herencia solo se adquiere mediante la aceptación expresa o tácita, siendo de aplicación el artículo 1006 del Código Civil.

Para la Sala, el derecho que nació al transmitente (el padre) es el de aceptar o repudiar la herencia, pasando a los transmisarios este derecho, conforme al artículo 1006 del Código Civil. Para que los bienes del causante pasen al transmisario se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que de no fallecer el padre

tan tempranamente en relación con la muerte de su esposa, se hubiese producido la aceptación o repudiación de su herencia, sin dar lugar a la problemática ahora planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y a los preceptos del Código Civil, el primer llamado adquiere el *ius delationis*, que pasa a integrar su patrimonio hereditario y el transmisario recibe a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de est, pase al transmisario. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación.

GRADO DE PARENTESCO DE UN SOBRINO POLÍTICO. (S.T.S. 12 DE DICIEMBRE DE 2011)

La Ley 29/1987 no han reproducido la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños. Por tanto, donde la Ley no distingue no cabe distinguir, es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

En presente caso, el interesado ha sido incluido por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa, es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto. Y la segunda, es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante, sin que quepa, ya, la “*fictio iuris*” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

**GRADO DE PARENTESCO DE UNA SOBRINA POLÍTICA.
(S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 11 DE OCTUBRE DE 2011)**

La cuestión litigiosa se centra en determinar si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrina política), tiene o no derecho a la reducción prevista en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por hallarse incluida en el grupo III de parientes, o, por el contrario, no tiene derecho a tal reducción por incluirse en el grupo IV.

En este caso la interesada ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV. Para la Sala, esta situación violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño. La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto. Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues es indiscutible que la interesada no es una extraña, ya que es sobrina político, pero sobrina, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante.

No cabe la “*fictio iuris*” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20, se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

DONACIÓN DE BIENES GANANCIALES. (S.T.S.J. DE MADRID, 3 DE MARZO DE 2011)

La cuestión litigiosa es relativa a si la donación efectuada por el padre, tratándose de bienes gananciales, ha de considerarse o no una única donación como afirma el TEAR en atención a lo dispuesto en el art. 38 del R.D. 1629/91.

Tal cuestión ha sido ya resuelta por la reciente Sentencia T.S. de 18/02/2009 que resuelve la cuestión de ilegalidad planteada precisamente contra el art. 28 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como argumento de esta sentencia cabe destacar que, la sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira en torno a los transmitentes, los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipa. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.

La excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exija una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley. Por ello, la necesidad de expulsar del ordenamiento jurídico el precepto impugnado se impone, pues no solamente resulta contrario al principio de legalidad, sino que resulta contradictorio dentro de la sistemática del propio reglamento.

**DONACIÓN EN METÁLICO MEDIANTE DOCUMENTO PRIVADO.
(S.T.S.J. DE VALENCIA. 18 DE MAYO DE 2011)**

El motivo de litispendencia trata sobre una donación en metálico, formalizada en documento privado, realizada por un matrimonio a sus hijos. La demanda solicita las reducciones por parentesco previstas en la normativa de la Comunidad Valenciana, alegando el cumplimiento de los requisitos establecidos, puesto que los documentos privados se presentaron en una oficina pública y se protocolizaron en escritura pública.

Es en el momento del devengo cuando debemos averiguar si se daban los requisitos legales para obtener las reducciones fiscales previstas. El hecho imponible se produjo en documento privado, fueran cuales fueran los actos posteriores, de manera que los recurrentes no podían acogerse a los beneficios fiscales pretendidos por haberse producido la donación en documento privado, sin cumplir el requisito de que se hiciera en documento público, lo que supone la conformidad a derecho de los actos liquidatorios cuestionados. El que posteriormente se elevaran o no a escritura pública o que hubieran sido presentados los documentos de la donación en una oficina pública es fiscalmente irrelevante, puesto que el legislador exige el cumplimiento de una publicidad que no se produjo en este supuesto.

**DONACIÓN DE BIENES GANANCIALES.
(S.T.S.J. DE MURCIA, 11 DE OCTUBRE DE 2011)**

La cuestión a dilucidar radica en determinar si los cónyuges pueden hacer donación de cuotas ideales sobre bienes gananciales, lo que posibilitaría la interpretación que lleva a cabo la recurrente, es decir dos donaciones y por tanto dos liquidaciones. O si, esa disposición de cuotas ideales sobre bienes gananciales, no es posible, lo que justificaría la posición de la Administración, una sola liquidación por el importe total.

El punto central de la discusión está en el art. 30 de la Ley del ISD. En la argumentación de la Administración demandada, lo que se sostiene es que la expresión “un mismo donante” es equiparable a la sociedad de gananciales en cuanto que los bienes donados forman parte de la misma. Y en aval de esta opinión se hace valer el art. 38 del Reglamento del Impuesto, que sostiene que la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación. La tesis jurídica esencial (por parte de la Administración) consiste en afirma que las normas del Código Civil aplicables a la sociedad de gananciales impiden que pueda producirse una donación por cada donante de parte de un mismo bien de tal forma que, al proceder la acumulación de dos cantidades, el donante ha sido el mismo. En realidad las normas civiles que podrían respaldar el acto recurrido no tienen tal alcance, las mismas no

impiden en ningún caso que se produzcan tantas transmisiones de bienes gananciales como los cónyuges deseen siempre que ambos presten su consentimiento.

La Sala entiende que la titularidad del patrimonio ganancial a efectos fiscales se separa y corresponde por mitad a cada cónyuge y por tanto la transmisión de esa titularidad ha de hacerse igual forma sin perjuicio de las normas civiles sobre consentimiento del otro cónyuge, y que ésta es la forma en que el bien accede al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, pudiendo este exigir una liquidación por cada adquisición por tratarse cada una de un hecho imponible diferente.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: INTERESES DE DEMORA

RESOLUCIÓN DE 16 DE FEBRERO DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Para conocimiento de las presentes reclamaciones e incidentes es competente este Tribunal Económico-Administrativo Central y se ha promovido por persona legitimada, todo ello de conformidad con el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

SEGUNDO.- Como consecuencia de lo expuesto en los antecedentes de hecho, se desprende que, en cumplimiento de lo dispuesto por la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2010, han de resolverse las reclamaciones originarias planteadas contra las sanciones, que, por haber sido declaradas extemporáneas, este Tribunal Central no había resuelto en cuanto al fondo.

La reclamante aduce falta de motivación, falta de concurrencia del elemento subjetivo del tipo como factor determinante de la existencia de una conducta sancionable y concurrencia de circunstancias eximentes de responsabilidad: diligencia necesaria e interpretación razonable.

Con carácter previo y como marco de referencia a cuya luz ha de llevarse a cabo el análisis de las concretas circunstancias concurrentes, ha de recordarse que lo expuesto en relación a tal motivación del elemento subjetivo en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, cuando expone en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto lo siguiente:

“CUARTO.- La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.

(a) En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).

La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (ca-

sación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

(b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria, excluyen las responsabilidades, y, en particular al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)].

(c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/04, FJ 4º)].

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97, FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02, FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05, FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03, FJ 8º)].

QUINTO.- La aplicación de la doctrina expuesta al supuesto enjuiciado permite concluir que, aisladamente, ninguna de las razones aducidas por la Inspección resulta suficiente para justificar la culpabilidad, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa.

Falta, no obstante, decidir si, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad [sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/05, FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. En esta indagación se ha de tener en cuenta, como punto de partida, dos datos: en primer lugar, que la infracción consistió en dejar de ingresar parte de las cantidades declaradas en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, constatación que excluye cualquier problema de interpretación de normas; y, en segundo término, que ese “descuadre inadvertido”, como lo denomina «YYY», se produjo y reprodujo durante los ejercicios 1996 y 1997, circunstancia que no deja de llamar la atención, por lo que supone de prolongado y reiterado descuido en una entidad financiera

del calibre de la recurrente.

Por su parte, el examen pormenorizado del acuerdo sancionador de 20 de noviembre de 2003 desvela lo siguiente:

- 1) La conducta que considera constitutiva de infracción tributaria, es decir, la falta de ingreso de la deuda, se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente (págs. 7 a 15).
- 2) Se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma (págs. 15 y 16).
- 3) Se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación (págs. 17 a 21).

Este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del XXX, S.A., causante de YYY, para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesituras que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión.

En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A., y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 20 de noviembre de 2003 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes.”

Pues bien, aplicando lo expuesto al presente caso ha de anticiparse que puede apreciarse la debida motivación en ambos acuerdos sancionadores, tanto en lo referente a los elementos objetivos de la infracción sancionable como también respecto de los elementos subjetivos, esto es, respecto de la apreciación de la negligencia que a que se refería el artículo 77.1 de la antigua Ley General Tributaria, en la redacción dada por ley 25/1995, de 20 de julio y a que posteriormente se refiere el artículo 183.1 de la LGT 58/2003; esta última, a la hora de definir las infracciones tributarias: “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

Así, se aprecia que en el fundamento quinto de los respectivos acuerdos, bajo el encabezamiento “Valoración de las pruebas y apreciación de la culpabilidad”, expone: “Una vez establecida la concurrencia del requisito de tipicidad, lo que debe determinarse es la existencia de culpabilidad en la conducta señalada...”

Tras traer a colación la normativa aplicable, tanto de la ley 230/1963 (art. 77.4.d) como de la ley 58/2003 (art. 179.2, letra d), se plantea en ambos acuerdos si la conducta del presunto infractor puede calificarse o no como diligente o si concurre alguna de las causas de exoneración de responsabilidad, para lo cual pasa a analizar las concretas circunstancias concurrentes en el actuar del obligado tributario en los hechos que motivaron la regularización.

A continuación iremos analizando cada una de esas circunstancias para determinar si se comparten o no las consecuencias extraídas en la instrucción del procedimiento sancionador, pero que duda cabe que, en cualquier caso, como se podrá comprobar, se ha llevado a cabo una concreta y ajustada al caso motivación del acuerdo, lo que lleva a rechazar la tacha de defectuosa motivación aducida por la reclamante.

TERCERO.- Comenzando por el expediente sancionador ..., derivado del acta A02 ..., ejercicios 1998, 1999 y 2000, las conductas sancionadas son las siguientes:

1. No admisión como deducibles de las cuotas de recuperación de coste de solares y terrenos de un contrato

de arrendamiento financiero: lo primero que hace el acuerdo sancionador impugnado es manifestar que la disposición aplicada en la materia, Disposición adicional séptima de la ley 26/1988, de 29 de julio, es de un tenor literal claro, sin que pueda dar lugar a dudas interpretativas, lo que este Tribunal comparte toda vez que los apartados 5 y 6 de dicha disposición adicional prevén de modo meridianamente claro que cuando el arrendamiento financiero tenga por objetos terrenos, solares u otros activos no amortizables, las cuotas no serán deducibles. Así se desprende del tenor literal siguiente:

“5. Tendrá en todo caso la consideración de gasto o partida fiscalmente deducible en la imposición personal del usuario ... 6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables.”

Además la propia norma expresa a continuación el criterio a seguir en *“el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación”*, disponiendo que *“podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada separadamente en el contrato.”*

Al respecto ha de señalarse que la Audiencia Nacional, no solo en la sentencia de 15 de julio de 2010, en que confirma las liquidaciones asociadas a los expedientes sancionadores aquí analizados, sino también en otras sentencias que ella misma cita (de 2 y 16 de febrero de 2006, entre otras) ha manifestado la claridad con que se desprende de la norma, de una parte la no deducibilidad de la parte de cuota correspondiente a solares, terrenos y elementos no amortizables, y de otra, que la propia norma establece el modo de operar en el caso de que tal condición concurra en una parte del bien objeto de la operación. Se añade además, como resalta la Audiencia Nacional en este caso concreto la claridad con que el artículo 1.2 del Real Decreto 537/1977 (RIS) prevé que cuando se trate de edificaciones no será amortizable el valor del suelo y que éste se calculará, cuando no se conozca su valor, prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción.

Pues bien, siendo esto lo que aplicó la Inspección, la reclamante, como igualmente señala la referida sentencia de la Audiencia Nacional, no ha enervado estos valores, por lo que no se puede sostener que razonablemente actuara en la creencia de corresponderle el beneficio de una deducibilidad que la norma claramente excluía. Como asimismo se expone en la citada sentencia, la recurrente se ha limitado a invocar su autonomía de la voluntad al remitirse al valor asignado en el contrato, sin acreditar el acierto o incorrección de dichos valores, ni haber planteado una tasación pericial contradictoria ni ningún otro medio encaminado a defender su valoración.

2. Los mismos razonamientos expuestos fundamentan la culpabilidad de la interesada en el caso concreto que nos ocupa, en relación con la segunda cuestión objeto de regularización, los excesos de amortización de inmuebles en virtud del mayor valor del suelo.
3. En cuanto al tercer elemento regularizado, los gastos de publicidad facturados a la reclamante por Y resalta el acuerdo sancionador que la reclamante tenía contratada con dicha empresa la distribución de sus productos en país A, en cuyo contrato se estipulaba con claridad que si hay algún tipo de promoción publicitaria sería siempre a costa de Y. Quiere esto decir, como resalta también la sentencia de la Audiencia Nacional, que X, S.A. no estaba obligada a pagar los gastos de promoción que Y le facturaba. No se trata por tanto de una cláusula contractual dudosa o susceptible de interpretaciones equívocas, sino que la entidad era consciente de que no tenía tal obligación, lo que indudablemente lleva a concluir su culpabilidad en la deducción del gasto. Además, la explicación dada por la entidad de la existencia de un contrato verbal sin acompañarla de ningún tipo de prueba que acreditase que se había variado, contraído o cambiado el contrato, acentúa aun más esta conclusión, pues pone de manifiesto que el gasto fue deducido sin ningún fundamento. Como resalta la Audiencia Nacional en la ya reiterada sentencia, *“no existe en el expediente “rastros” alguno del acuerdo verbal que se dice alcanzado con dicha sociedad para la realización de unos gastos de promoción publicitaria “adicionales”... así como tampoco evidencia alguna de la realidad de unos servicios publicitarios facturados de forma diferenciada a esa promoción que, en virtud del contrato de distribución, se comprometía a realizar la sociedad Y.”*

Por lo que se refiere al expediente sancionador ... derivado del acta A02 ..., ejercicio 2001, en el mismo solo son objeto de sanción las dos primeras conductas antes referidas y en los mismos términos que en el acuerdo anterior

Ha de resaltarse, además, por una parte, que en el acuerdo sancionador no ha recaído sanción en relación con la regularización del punto, relativo a la amortización de las instalaciones de las tiendas, que

considera gastos de primer establecimiento, que fue objeto de estimación por este Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 29 de marzo de 2007, por lo que carece de relevancia en lo que a la sanción se refiere. Por otra, que en los acuerdos sancionadores se ha aplicado la sanción en su grado mínimo, sin graduación porcentual alguna y se ha llevado a cabo la comparación entre los regímenes sancionadores a fin de determinar el más favorable.

Por todo ello no cabe sino concluir la procedencia de las sanciones, confirmando los acuerdos sancionadores impugnados y desestimando las reclamaciones RG. 244/2006 y 245/2006.

CUARTO.- Sin perjuicio de lo expuesto, ha de dilucidarse no obstante si son correctas las liquidaciones giradas en ejecución de la resolución del TEAC de 29 de marzo de 2007, en lo referente a las sanciones, por importes de 23.080,34 € y 89.738,05 €, puesto que son objeto de dos incidentes de ejecución que se resuelven acumuladamente en la presente resolución.

Del expediente se desprenden los siguientes hitos temporales: la resolución de este TEAC de 29 de marzo de 2007, en que se inadmitieron por extemporáneas las reclamaciones 244/06 y 255/06, fue remitido a AEAT, DCGC de ... con fecha 14-06-2007, sin que conste acuse de recibo. Según el Antecedente tercero del Acuerdo de ejecución impugnado la ORT remitió el 11-06-2010 el expediente a la Oficina Técnica de la DCGC. El Acuerdo de ejecución contra el que aquí se recurre data de fecha 20 de julio de 2010, notificado a la interesada el 2 de agosto de 2010. La sentencia de la Audiencia Nacional que anula la resolución del TEAC, de 29 de marzo de 2007, en el particular que inadmite las reclamaciones nº 244/06 y 255/06, y ordena reponer actuaciones para que este TEAC resuelva en cuanto al fondo, es de fecha 15 de julio de 2010.

En dicho acuerdo de ejecución se expone en relación con las sanciones, en el Fundamento cuarto, que se comunica el cese de la suspensión de las sanciones impuestas en fecha 17 de octubre de 2005, las cuales no sufrieron variación alguna por no ser objeto de sanción en el acuerdo recurrido los incrementos de base anulados por el TEAC. Consiguientemente se expiden cartas de pago por las referidas sanciones, por los importes antedichos, advirtiéndose que debería efectuarse el ingreso en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la ley 58/2003.

Se advierte asimismo en el Antecedente tercero de dicho acuerdo de ejecución, que la deuda procedente de la liquidación impugnada había sido suspendida durante la sustanciación de la reclamación económico administrativa, y que contra dicha resolución fue interpuesto recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional con el número de recurso 02/250/07 y que el Servicio Jurídico comunicaba que no constaba solicitada la suspensión por la entidad.

Como principios básicos que, en síntesis, se desprenden de la normativa aplicable, ha de mencionarse:

- ❖ La ejecución de la sanción queda automáticamente suspendida con la interposición de la reclamación, según el art. 212.3 de la Ley General Tributaria.
- ❖ Esta suspensión en vía administrativa se prolonga o mantiene una vez terminada dicha vía, en los términos del art. 233.8, que establece:

“Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial”.

Es cierto que en el presente caso, como comunica el Servicio Jurídico de la AEAT, no consta en el expediente que se hubiese comunicado a la misma la solicitud de suspensión en la vía contenciosa. Por otra parte, teniendo en cuenta que la sentencia de la Audiencia Nacional es de 15 de julio de 2010, el acuerdo de ejecución de 20 de julio de ese mismo año, y que la Audiencia Nacional, con fecha 19 de julio de 2011, entrado en este Tribunal Económico Administrativo Central el 29 de julio, devolvió el expediente administrativo y remitió copia de la resolución dictada por el Tribunal Supremo declarando desierta la casación interpuesta, no puede reputarse que fuera incorrecta la actuación del mismo levantando la suspensión de las sanciones.

Ahora bien, dicho lo cual, a la vista de lo acaecido, en que, como consecuencia de la mencionada sentencia de la Audiencia Nacional, se han repuesto actuaciones y en la presente resolución este Tribunal Central lleva a cabo la resolución en cuanto al fondo de las sanciones, es evidente que la exigencia de los importes correspondientes a dichas sanciones es a todas luces prematura, ya que las mismas no son firmes en vía administra-

tiva. Por ello han de anularse las ejecuciones de estas sanciones, claves ... y ..., cuya exigencia en voluntaria deberá notificarse de nuevo cuando proceda.

QUINTO.- A continuación han de examinarse los incidentes interpuestos contra la ejecución de las liquidaciones clave ... y ..., determinantes del abono, respectivamente de los importes de 248.6960,34 € y 58.201,06 €.

Los fundamentos en los que asienta su discrepancia con las citadas ejecuciones son: cálculo indebido de los intereses al tener en cuenta la duración total del procedimiento económico-administrativo que supera el plazo de un año; y aplicación incorrecta del tipo de interés de demora cuando el que corresponde es el interés legal del dinero.

Así pues, en relación con la primera cuestión planteada por la entidad reclamante, si corresponde exigir intereses de demora por el período de incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del plazo máximo para resolver las reclamaciones económico administrativas, ha de advertirse que ambas reclamaciones económico administrativas (RG. ... y ...) fueron interpuestas el 10 de mayo de 2005 (FD Tercero de la Resolución de 29.03.2007, no el 28 de noviembre de 2005, fecha que corresponde a la interposición de las reclamaciones relativas a las sanciones (FD Quinto de la Resolución de 29.03.2007).

En consecuencia, se hallaba vigente el Reglamento del Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA, RD 391/1996) cuyo artículo 64 establecía sobre la duración máxima de las instancias y los efectos del retraso, que:

“Uno. No podrá exceder de un año el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie una reclamación económico-administrativa o se recurra en alzada una resolución que ponga término a la instancia respectiva, hasta aquel en que se resuelva, de no mediar causas justificadas que lo impidieren.

Dos. Si la resolución se dictase transcurrido el año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin estar justificado dicho retraso, los interesados podrán hacerlo constar al interponer el pertinente recurso. En este caso, el Tribunal Central podrá promover la incoación del oportuno expediente disciplinario para determinar el funcionario o funcionarios responsables, a fin de imponerse, si procedieran, las oportunas sanciones.”

Por tanto el precepto mencionado no contempla en ningún momento como efecto del retraso la imposibilidad de liquidar intereses de demora por el tiempo de exceso que haya durado el mismo.

El interesado apela en su escrito de alegaciones al apartado 4º del artículo 26 de la Ley 58/2003 General Tributaria así como al artículo 240 de la misma LGT.

Dicho artículo 26.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

“4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.”

Por su parte, el artículo 240.2 de la misma Ley prevé:

“2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley”

Ahora bien, según prescribe la Disposición Transitoria 5ª.3 de la mencionada Ley 58/2003: *“Lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley.”*

La Ley General Tributaria entró en vigor, según la Disposición Final Undécima de la misma, el día 1 de julio de 2004, y en consecuencia sería aplicable a reclamaciones interpuestas a partir del 1 de julio de 2005, por lo que no resulta de aplicación al caso que nos ocupa.

En este sentido, se ha pronunciado este Tribunal en diversas resoluciones, entre otras, la de 22 de marzo de 2011 (RG.2184/2009), 27 de enero 2010 (RG ...), 17 de febrero 2010 (RG ...), 3 de diciembre de 2009

(RG ...), etc.

Asimismo, este criterio ha sido confirmado por sentencias del Tribunal Supremo (STS 30/06/2009, 10/07/2009 y 03/12/2009) en las que se viene a negar la aplicación retroactiva de dicho precepto:

“Por lo que respecta a los intereses por el retraso en resolver, es cierto que la nueva Ley General Tributaria ha resuelto satisfactoriamente la pretensión de los contribuyentes de que no se liquiden intereses de demora, cuando la Administración no cumple los plazos previstos en la normativa para resolver, al señalar en el art. 26.4 que “no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración Tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta”. Ahora bien, en el presente caso, nos encontramos ante incumplimientos de plazos que se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, sin que la misma contenga una disposición transitoria que otorgue efectos retroactivos al art. 26.4...”

En consecuencia, ha de rechazarse esta alegación de la interesada.

SEXTO.- Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, aplicación incorrecta del tipo de interés de demora cuando el que corresponde es el interés legal del dinero, señala la reclamante que dado que la liquidación estaba suspendida, al estar la deuda garantizada mediante aval bancario, el interés aplicable era el legal, en virtud de lo establecido en el artículo 26.6 de la Ley 58/2003.

El artículo 26.6 de la Ley General Tributaria 58/2003 dispone que:

“El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal”.

Analizado el Acuerdo que nos ocupa se aprecia que en el mismo se ha aplicado el interés de demora (definido en el párrafo primero del artículo 26.5 de la Ley 58/2003) y, como ya se ha indicado que se reconoce en el mismo, la deuda procedente de la liquidación impugnada había sido suspendida.

Ahora bien, la entrada en vigor de este precepto se regula expresamente por la Disposición Transitoria Primera, apartado segundo de la LGT, a cuyo tenor:

“2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley.”

En interpretación de esta disposición transitoria, es criterio reiterado de este TEAC, de 22 de febrero de 2011 (RG. ...) y 22 de marzo de 2011 (RG 2184/2009), entre otras, que la aplicación del interés legal únicamente procede cuando la suspensión con garantía de aval se ha solicitado una vez en vigor la Ley 58/03.

A tenor del apartado Cuarto de la Resolución de la Secretaria de Estado de Hacienda de 21 de diciembre de 2005, la solicitud de suspensión podrá presentarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación del procedimiento, si bien cuando no se solicite en el momento de la interposición de la reclamación económico-administrativa, sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento de recaudación que se produzcan con posterioridad a la fecha de su presentación.

Como se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior, la Ley 58/2003 entró en vigor el 1 de julio de 2004. En el presente caso, no consta en el expediente la fecha en que fue solicitada la suspensión. En el Antecedente tercero del acuerdo de ejecución se manifiesta que la deuda procedente de la liquidación impugnada había sido suspendida durante la sustanciación de la reclamación económico administrativa, si bien no se indica la fecha de la solicitud. No obstante, teniendo en cuenta que las liquidaciones posteriormente recurridas y cuya suspensión se obtuvo, fueron notificados a la interesada el 11 de abril de 2005, fecha ya posterior a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, la solicitud de suspensión tuvo que presentarse en todo caso con posterioridad a dicha entrada en vigor.

En principio, pues, por razones cronológicas sí resulta de aplicación lo previsto en el apartado 6 del mencionado artículo 26.

En relación con el ámbito objetivo del art. 26.6, por resolución de 22 de febrero de 2011, este TEAC ha

entendido que no es de aplicación a los casos en que procede dictar un nuevo acuerdo de liquidación como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación económico administrativa, puesto que en ellos no se trata de la exigencia de la deuda tributaria suspendida en el procedimiento de revisión, sino de la liquidación de la nueva deuda tributaria que surge como consecuencia de la ejecución de la resolución, que ha de ajustarse a los términos de ésta. Considerándose así que, en caso de que se anule una liquidación y deba dictarse otra en sustitución de la anterior, es de aplicación el art. 26.5 LGT, tal y como dispone el art. 66.3 RR, y ello excluye la aplicación del art. 26.6 LGT.

Sin embargo, una reconsideración de la cuestión ha llevado a este Tribunal a cambiar de criterio, sobre la base de que ambos preceptos, art. 26.5 y 26.6 LGT, no tienen ámbitos de aplicación excluyentes.

El art. 26.5 LGT, del mismo modo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, establece el “dies ad quem” y “dies a quo” del plazo durante el que se devenga el interés de demora y su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por un Tribunal. El art. 26.6 LGT atiende al tipo de interés, regula cuál es el interés de demora, disponiendo que será el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución.

Por tanto, en caso de que como consecuencia de un fallo parcialmente estimatorio, haya de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación, los intereses se calcularán de la siguiente forma:

- ❖ La base sobre la que se calcularán dichos intereses, será la cuota de la nueva liquidación.
- ❖ En cuanto a su período de devengo, la fecha de inicio del cómputo será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación (con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución), de acuerdo con el art. 26.5 LGT.
- ❖ Y a efectos de determinar el tipo aplicable, como consecuencia de lo prevenido en el apartado 6 del antedicho artículo 26 LGT, dentro de ese período total de devengo, deberán a su vez diferenciarse dos tramos: durante aquel lapso temporal en que la deuda estuvo suspendida con las garantías señaladas, el tipo será el legal del dinero vigente en cada momento; aplicándose durante el resto del período de devengo, el tipo de interés de demora.

Esta interpretación, además de ser acorde con la finalidad de los dos apartados analizados, que no es excluyente o alternativa sino que atiende a cuestiones diferentes e incluso podría decirse complementarias, evita el efecto, sin duda no deseado por la norma, de que quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria determinante de la anulación de una liquidación y su sustitución por otra, se vea en peor condición que el aquel a quien, por resultar desestimatorias la resolución y sentencia que ponen fin a las vías de recurso emprendidas, no da lugar a la práctica de una nueva liquidación

Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, cabría en principio aplicar a la reclamante la interpretación que aquí se patrocina. Ahora bien, no consta en el expediente ni se expone en el acuerdo, si concurrió aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Únicamente se desprende este dato de la afirmación de la interesada en el escrito de reclamación, pero sin que acredite este extremo.

En consecuencia, deberá el órgano que dictó la ejecución comprobar si la garantía consistió en alguna de estas contempladas en dicho precepto y, de ser así, proceder a rectificar los intereses calculados, exigiendo el interés legal durante el período de suspensión.

FALLO

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones económico-administrativas e incidentes de ejecución interpuestos, ACUERDA: 1º) Desestimar las reclamaciones nº 244/2006 y 245/2006, confirmando los acuerdos sancionadores impugnados; 2º) Estimar parcialmente los incidentes de ejecución, en el particular relativo a la exigencia de las sanciones, que han de ser anulados, debiendo notificarse nuevamente en voluntaria según lo expuesto en el fundamento de derecho cuarto; y en el particular relativo al tipo de interés aplicable, deberá proceder el órgano encargado de la ejecución del modo expuesto en el fundamento de derecho sexto.

NOVEDADES AUTONÓMICAS: BALEARES

LEY 3/2012, DE 30 DE ABRIL, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS URGENTES

Se transcriben los artículos referentes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 6. Reducción en las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado por creación de nuevas empresas y de empleo.

1. En las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se aplicará una reducción del 50%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a. La donación deberá formalizarse en una escritura pública y deberá hacerse constar de forma expresa que el donatario tiene que destinar el dinero a la creación de una nueva empresa en los términos establecidos en este artículo.
 - b. La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - c. Como mínimo, la empresa creada deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes de la empresa.
 - d. En el plazo máximo de dieciocho meses desde el devengo del impuesto, el dinero adquirido deberá destinarse a la creación de la empresa y deberá cumplirse el requisito de creación de empleo.
 - e. Durante cuatro años desde la creación de la empresa deberán mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción.
 - f. La base de la reducción será el importe del dinero que, adquirido gratuitamente entre vivos, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa, con un máximo de 200.000 euros.
 - g. Sólo podrá aplicar la reducción el donatario que destine el dinero donado a las finalidades previstas en este artículo.
 - h. La cifra anual de negocios de la empresa no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra e) anterior, calculada como prevé el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
 - i. El donatario deberá tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros en el momento de la fecha de formalización de la donación.
 - j. En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, las participaciones que adquiera el donatario deberán representar más del 50% del capital social de la entidad, y se mantendrán en el patrimonio del donatario durante un período mínimo de cuatro años.
 - k. En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, el donatario no ha de tener ninguna vinculación con el resto de socios, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
2. En caso de incumplimiento del requisito establecido en la letra d) del apartado anterior, o de los plazos a que se refieren las letras e), h) y j), deberá presentarse una declaración complementaria por el importe de

las cuantías que se hayan dejado de ingresar junto con el importe de los intereses de demora, en el plazo de un mes desde el día en que se produzca el incumplimiento.

3. Esta reducción tiene el carácter de propia, a efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Artículo 7. Reducción en las adquisiciones de dinero por causa de muerte por creación de nuevas empresas y empleo.

1. En las adquisiciones de dinero por causa de muerte que se destine a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se aplicará una reducción del 50%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a. La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - b. Como mínimo, la empresa creada deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes de la empresa.
 - c. En el plazo máximo de dieciocho meses desde el devengo del impuesto, el dinero adquirido deberá destinarse a la creación de la empresa y se cumplirá el requisito de creación de empleo.
 - d. Durante cuatro años desde la creación de la empresa deberán mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción.
 - e. La base de la reducción será el importe del dinero que, adquirido por causa de muerte, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa, con un máximo de 200.000 euros.
 - f. Sólo podrá aplicar la reducción el derecho habiente que destine el dinero adquirido a las finalidades previstas en este artículo.
 - g. La cifra anual de negocios de la empresa no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra d) anterior, calculada como prevé el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
 - h. El derechohabiente deberá tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros.
 - i. En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, las participaciones que adquiera el derechohabiente representarán más del 50% del capital social de la entidad, y se mantendrán en el patrimonio del derechohabiente durante un período mínimo de cuatro años.
 - j. En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, el derechohabiente no ha de tener ninguna vinculación con el resto de socios, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
2. En caso de incumplimiento del requisito establecido en la letra c) del apartado anterior, o de los plazos a que se refieren las letras d), g) e i), deberá presentarse una declaración complementaria por el importe de las cuantías que se hayan dejado de ingresar junto con el importe de los intereses de demora, en el plazo de un mes desde el día en que se produzca el incumplimiento.
3. Esta reducción tiene el carácter de propia, a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009.

Artículo 8. Cuota íntegra corregida en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

1. Se modifica el apartado 1 del artículo 14 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, que queda redactado de la siguiente manera:
 1. *La cuota íntegra corregida se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda de los que se indican a continuación en función de la cuantía del patrimonio preexistente del sujeto pasivo y de su parentesco con el transmitente, de acuerdo con las cuantías y los grupos siguientes:*

Patrimonio Preexistente (euros)	Grupos I y II	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad	Grupo IV
De 0 a 400.000	1,0000	1,5882	1,9500	2,0000
De 400.000 a 2.000.000	1,0500	1,6676	2,0000	2,1000
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1000	1,7471	2,1000	2,2000
Más de 4.000.000	1,2000	1,9059	2,3000	2,4000

2. Se modifica el apartado 1 del artículo 32 de la Ley 22/2006, que queda redactado de la siguiente manera:

2. *La cuota íntegra corregida se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda de los que se indican a continuación en función de la cuantía del patrimonio preexistente del sujeto pasivo y de su parentesco con el transmitente, de acuerdo con las cuantías y los grupos siguientes:*

Patrimonio Preexistente (euros)	Grupos I y II	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad	Grupo IV
De 0 a 400.000	1,0000	1,5882	1,9500	2,0000
De 400.000 a 2.000.000	1,0500	1,6676	2,0000	2,1000
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1000	1,7471	2,1000	2,2000
Más de 4.000.000	1,2000	1,9059	2,3000	2,4000

Sección V

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Subsección I. **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.**

Artículo 9. Tipo de gravamen Tipo de gravamen reducido aplicable a la transmisión de inmuebles que tengan que constituir la sede del domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación.

1. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de inmuebles en las que el adquirente sea una sociedad mercantil o una empresa de nueva creación y el inmueble tenga que constituir la sede del domicilio fiscal o un centro de trabajo de la sociedad o empresa, será del 3,5%, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
 - a. El empresario individual o social deberá darse de alta por primera vez en el censo de empresarios, profesionales y retenedores al que se refiere el artículo 3 del 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.
 - b. Al menos durante cuatro años desde la adquisición, deberá mantenerse el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears.
 - c. La empresa tendrá el domicilio social y fiscal en las Illes Balears.
 - d. La adquisición deberá formalizarse en un documento público, en el que se hará constar expresamen-

te la finalidad de destinar el inmueble a la sede del domicilio fiscal o a un centro de trabajo, así como la identidad de los socios y las participaciones de cada uno. No se podrá aplicar el tipo reducido si alguna de estas declaraciones no consta en el documento público, ni tampoco en el caso de que se hagan rectificaciones del documento con el fin de subsanar su omisión, excepto que se hagan dentro del período voluntario de autoliquidación del impuesto.

- e. La adquisición del inmueble deberá tener lugar antes del transcurso de un año desde la creación de la empresa.
 - f. La empresa deberá desarrollar una actividad económica. Atal efecto, no tendrá por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - g. Como mínimo, la empresa deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los cuatro años a que se refiere la letra b) anterior.
 - h. La cifra anual de negocios de la empresa no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra b) anterior, calculada como prevé el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
 - i. En el caso de personas jurídicas societarias, los socios, en el momento de la adquisición, serán personas físicas que no estén o hayan estado de alta en el censo citado en la letra a) anterior.
 - j. No debe haber ninguna vinculación entre el adquirente y el transmitente, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
2. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en el apartado anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresará, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

Artículo 10. Tipo de gravamen reducido aplicable a la transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en empresas individuales o negocios profesionales.

1. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a que se refieren el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y el artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido, será del 4%, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
- a. Que, antes de la transmisión, el transmitente ejerciera la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears de una forma habitual, personal y directa.
 - b. Que la transmisión de la empresa o el negocio se produzca entre el empleador, por un lado, y un trabajador, el cónyuge u otros familiares hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad, por el otro.
 - c. Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional dentro del territorio de las Illes Balears, de una forma habitual, personal y directa, durante un período mínimo de cuatro años.
 - d. Que el adquirente mantenga la plantilla media de trabajadores respecto del año anterior a la transmisión, en términos de personas por año que regula la normativa laboral, durante un período mínimo de cuatro años. A tal efecto, la plantilla media se calculará como prevé el artículo 109 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
 - e. Durante el mismo período de cuatro años, el adquirente no podrá:
 - 1. Realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.
 - 2. Transmitir los inmuebles objeto de tipo reducido, excepto que la totalidad del importe se reinvierta en la adquisición de otros inmuebles situados en las Illes Balears. La reinversión se efectuará, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de la transmisión.
 - 3. Desafectar los inmuebles objeto de tipo reducido o bien los inmuebles objeto de reinversión de la actividad empresarial o profesional.

- f. La cifra anual de negocios del adquirente no superara el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra c) anterior, en los términos del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
 - g. No debe haber ninguna vinculación entre el adquirente y el transmitente, en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
2. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en el apartado anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresará, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

Subsección II. Actos jurídicos documentados.

Artículo 11. Tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para financiar la adquisición de inmuebles que tengan que constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación.

1. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en las que el prestatario sea una sociedad o empresa de nueva creación, tributarán al tipo de gravamen reducido del 0,5%, siempre que se cumplan los requisitos y las condiciones siguientes:
 - a. El empresario individual o social deberá darse de alta por primera vez en el censo de empresarios, profesionales y retenedores al que se refiere el artículo 3 del 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.
 - b. La empresa deberá tener el domicilio social y fiscal en las Illes Balears.
 - c. La base sobre la que se podrá aplicar el beneficio fiscal será la parte financiada del precio del inmueble que tenga que constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo, excluidos los impuestos indirectos aplicables y el resto de gastos inherentes a la adquisición. Por lo tanto, este beneficio fiscal no será aplicable a la adquisición de inmuebles posteriores o sucesivos.
 - d. La empresa deberá desarrollar una actividad económica. A tal efecto, no tendrá por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - e. La constitución del préstamo y la adquisición del inmueble deberán tener lugar antes del transcurso de un año desde la creación de la empresa.
 - f. Como mínimo, la empresa deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los cuatro años a que se refiere la letra g) siguiente.
 - g. Al menos durante cuatro años desde la adquisición, deberá mantenerse el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears.
 - h. La cifra anual de negocios de la empresa no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra g) anterior, calculada como prevé el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
 - i. El préstamo o crédito deberá formalizarse en un documento público, en el que se hará constar expresamente la finalidad de destinar la totalidad o una parte de los fondos obtenidos a la adquisición de un inmueble en los términos previstos en este artículo. No se aplicará el tipo de gravamen reducido si esta declaración no consta en el documento público, ni tampoco en caso de que se hagan rectificaciones del documento con el fin de subsanar su omisión, excepto que se realicen dentro del período voluntario de autoliquidación del impuesto.
 - j. En el caso de personas jurídicas societarias, los socios, en el momento de la adquisición, serán personas físicas que no estén o hayan estado de alta en el censo de empresarios citado en la letra a) anterior.

- k. No debe haber ninguna vinculación entre el adquirente y el transmitente, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.
2. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en el apartado anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresará, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

Artículo 12. Tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la constitución de hipotecas unilaterales a favor de la Administración en garantía de aplazamientos o fraccionamientos de deudas.

1. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución de hipotecas unilaterales sujetas a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, tributarán al tipo de gravamen reducido del 0,1%, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
- a. El hipotecante y deudor deberá ser un sujeto pasivo del Impuesto sobre el valor añadido, con domicilio fiscal en las Illes Balears.
 - b. El acreedor garantizado debe ser una administración pública territorial o institucional.
 - c. En el documento público en el que se formalice el derecho real de garantía deberá hacerse constar expresamente que su finalidad es garantizar las obligaciones derivadas del incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento concedido, así como la resolución administrativa que fundamenta la concesión.
 - d. La administración pública beneficiaria debe aceptar la hipoteca en los términos previstos en la legislación tributaria y recaudatoria.
2. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en el apartado anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresará, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.