

▶▶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: COMPROBACIÓN DE VALORES Y TASACIÓN HIPOTECARIA

Sentencia de 20 de septiembre de 2012.....2

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: EL TÉRMINO “INSCRIBIBLE” COMO REQUISITO FISCAL

Sentencia de 23 de abril de 201212

▶▶ NOVEDADES AUTONÓMICAS: BALEARES

Ley 12/2012, de 26 de septiembre, de medidas tributarias para la reducción del déficit24

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: COMPROBACIÓN DE VALORES Y TASACIÓN HIPOTECARIA

SENTENCIA DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El recurso de inconstitucionalidad se interpone por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, contra los arts. 6, 7 y 23.4, último párrafo, inciso final, de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 151, de 24 de diciembre de 2002), en adelante, Ley 10/2002. Los motivos de inconstitucionalidad que fundamentan el recurso pueden agruparse en dos.

- a. Los arts. 6 y 7 de la Ley impugnada, que contienen deducciones sobre la cuota íntegra autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se reputan contrarios al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (Ley 21/2001, en adelante), por suponer una extralimitación de la competencia autonómica en dicho impuesto. Se argumenta que dichas deducciones sobre la cuota se vinculan a actuaciones de naturaleza empresarial, algo que expresamente no permite la Ley 21/2001. Además, la norma autonómica implicaría una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas, incumpliendo también otro mandato del mismo art. 38.1.b).

Vinculado a lo anterior, los citados arts. 6 y 7 también se reputan contrarios al principio de unidad de mercado, contenido en los arts. 38, 138.2 y 139.1 y 2 de la Constitución. Citan en apoyo de su tesis la STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 11).

- b. El inciso final del último párrafo del art. 23.4 de la Ley 10/2002, que regula el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se reputa inconstitucional por suponer una extralimitación de la competencia de la Comunidad Autónoma, en contra de lo dispuesto en el art. 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante), y los arts. 40.2, 41.2 de la Ley 21/2001 que lo desarrollan, así como del art. 47.1.a) de la misma Ley, en relación con el art. 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, vigente en el momento de interposición del recurso, al considerar que la norma establece un medio nuevo de comprobación de valores.

Vinculado con lo anterior, la extralimitación competencial de la ley autonómica se considera además contraria a los arts. 133.1 y 2, 149.1.14, 150.1, 156 y 157.1 y 3 CE.

La Abogada del Estado propone la estimación total del recurso, al entender que los preceptos impugnados son contrarios al art. 19.2 LOFCA, y también a los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.1 de la Constitución.

La representación del Parlamento de Andalucía interesa la desestimación total del recurso. Aduce que los arts. 6 y 7 regulan deducciones en la cuota que no pueden ser consideradas inversiones empresariales, ya que su finalidad principal es beneficiar a mujeres y jóvenes. Tampoco el impugnado art. 23.4 es contrario al marco jurídico invocado –arts. 40.2, 41.2 y 47.1.a) de la Ley 21/2001 y 19.2 LOFCA– porque el mismo no incorpora un nuevo medio de comprobación de valores, siendo coherente con los medios del Estado.

La Letrada de la Junta de Andalucía propone la desestimación del recurso. Se sostiene en el escrito, en primer lugar, que los arts. 6 y 7 establecen deducciones que atienden a «circunstancias personales», por lo que no se extralimitan en la competencia delegada. Tampoco el art. 23.4 de la norma impugnada supone una extralimitación competencial, pues no introduce ningún medio nuevo de comprobación como se sostiene en la demanda.

2. Con carácter previo al examen de fondo, procede realizar tres precisiones en relación con el objeto del recurso.

- a. Para insertar la presente controversia en el contexto normativo al que corresponde, hay que hacer constar que los preceptos aquí recurridos han sido objeto de diversas modificaciones durante la pendencia del presente proceso constitucional. Aunque los tres artículos han sido objeto de derogación expresa mediante la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 177, de 9 de septiembre de 2009), dicha norma ha regulado las mismas materias en su articulado, que no serán objeto de enjuiciamiento, pues no han sido recurridas. En primer lugar, los arts. 6 y 7 recurridos, que respectivamente establecían sendas deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas «para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores» y para «el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras», fueron derogados por el citado Decreto Legislativo 1/2009, norma que establecía deducciones similares, y que serían finalmente derogadas por el Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 53, de 18 de marzo de 2010), cuyo art. 8 establecía una deducción para el fomento del autoempleo, de parecida redacción a las controvertidas, recogiendo, en una única figura, las dos deducciones en su momento impugnadas. Esta deducción se incorporó posteriormente al art. 8 de la Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (publicada en el «Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 144, de 23 de julio de 2010), cuya exposición de motivos corrobora la señalada finalidad de aglutinar las deducciones originalmente establecidas para «jóvenes» y «mujeres», en una única figura, indicando que «se extiende la deducción por autoempleo a todos los andaluces y andaluzas, sin límite de edad ni distinción de sexo, al mismo tiempo que se eleva el importe hasta 400 euros, con carácter general, y 600 euros para el caso de que los contribuyentes sean mayores de 45 años».

En segundo lugar, el art. 23.4, párrafo último, inciso final, de la ley recurrida, que regula el dictamen de peritos en la comprobación de valores, fue modificado mediante el art. 7 de la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, posteriormente derogado mediante el citado Decreto Legislativo 1/2009, cuyo art. 37 estableció otra regulación similar, vigente en la actualidad.

- b. La incidencia de las citadas reformas sobre el objeto del presente recurso debe ser enjuiciada teniendo en cuenta que, en relación con las modificaciones normativas en procesos constitucionales de naturaleza competencial como el que ahora nos ocupa, este Tribunal ha afirmado reiteradamente que «la eventual apreciación de la pérdida de objeto del proceso dependerá de la incidencia real que sobre el mismo tenga la derogación, sustitución o modificación de la norma y no puede resolverse apriorísticamente en función de criterios abstractos o genéricos, pues lo relevante no es tanto la expulsión de la concreta norma impugnada del ordenamiento cuanto determinar si con esa expulsión ha cesado o no la controversia competencial, toda vez que poner fin a la misma a la luz del orden constitucional de reparto de competencias es el fin último al que sirven tales procesos» (entre otras, STC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 3 y las allí citadas). De modo que si la normativa en torno a la cual se trabó el conflicto resulta sustituida por otra que viene a plantear los mismos problemas competenciales la consecuencia será la no desaparición del conflicto (por todas, STC 133/2012, de 19 de junio, FJ 2).

Esto es, precisamente, lo que ocurre en el presente caso, en el que, como ha quedado señalado, los arts. 6, 7 y 23 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, fueron derogados por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, si bien esta norma contiene una regulación similar a la de los preceptos impugnados. Como ha quedado expuesto, en el caso de los arts. 6 y 7, las deducciones allí contenidas fueron posteriormente refundidas en

una sola, en los términos del citado Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, y la mencionada Ley 8/2010, de 14 de julio, por lo que debemos proceder a su enjuiciamiento.

Ahora bien, descartada la pérdida de objeto del presente recurso por las razones indicadas, conviene advertir que la eventual declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados no podría llevar aparejada en ningún caso un pronunciamiento de nulidad de los mismos, en la medida en que dichos preceptos, como ya se dijo, fueron derogados y, en consecuencia, expulsados del ordenamiento jurídico, sin ultra-actividad, por el citado Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

- c. Debemos precisar, en último lugar, el parámetro de control del presente recurso, pues según nuestra doctrina sobre el *ius superveniens*, el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar Sentencia (STC 1/2011, de 14 de febrero, FJ 2 y doctrina allí citada).

En el caso de los tributos cedidos, el bloque de la constitucionalidad está formado por el correspondiente Estatuto de Autonomía, por la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y, en lo que concierne a la delegación de facultades normativas al amparo del art. 150.1 CE, por las normas que desarrollan la LOFCA, en la medida en que, de acuerdo con el art. 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) se trata de normas que, dictadas dentro del marco constitucional, tienen como función delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos.

Pues bien, durante la pendencia de este proceso constitucional, todas estas normas han sido objeto de diversas reformas. En consecuencia, nuestro pronunciamiento debe dictarse a la luz de la delimitación de competencias que se deriva de las mismas en su redacción vigente. En primer lugar, el Estatuto de Autonomía de Andalucía ha sido objeto de reforma mediante la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo. En segundo lugar, la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas ha sido modificada mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. En tercer lugar, la Ley 21/2001 ha sido derogada y sustituida por 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 (Ley 22/2009, del sistema de financiación, en lo que sigue). Finalmente, la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, ha sido derogada y sustituida por la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, que al igual que la sustituida, establece la delegación de determinadas facultades normativas al amparo de lo establecido en el art. 150.1 CE.

En todo caso, y pese a las anteriores modificaciones, es de destacar que el ámbito de la cesión de tributos no ha variado sustancialmente en lo que atañe a las cuestiones objeto del presente recurso, pues los términos de la delegación de competencias normativas y de gestión permanecen idénticos.

- 3.** Una vez centrado el objeto del presente recurso, debemos comenzar por recordar el marco competencial vigente en materia de cesión de tributos, con la finalidad de encuadrar correctamente el parámetro de enjuiciamiento.

Los impuestos cedidos son de titularidad estatal, dado lo establecido en los arts. 133.1 y 149.1.14 CE, de manera que la cesión del tributo no implica, «la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo» (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; y 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7), como precisan además el art. 10.1 LOFCA y 45 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación.

Además de la atribución del producto de estos tributos a las Comunidades Autónomas, de forma total o parcial, la regulación legal vigente de los tributos cedidos contempla también la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman, por delegación, determinadas potestades de aplicación de algunos de ellos. Adicionalmente, y desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, la cesión de tributos puede incluir también una delegación de facultades normativas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 CE. En consecuencia, en la actualidad el régimen legal de los tributos cedidos es sustancialmente distinto en función de la figura tributaria objeto de cesión. Así, la recaudación se cede en algunos casos en su totalidad, como sucede con el impuesto sobre el patrimonio, mientras en otros supuestos, como por ejemplo en el impuesto sobre el valor

añadido, sólo en un porcentaje. Las competencias de gestión son objeto de delegación en algunos tributos, como por ejemplo en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero no en otros, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por último, sólo en algunos tributos, como por ejemplo los impuestos sobre la renta y sobre sucesiones y donaciones, la ley contempla la delegación también de potestades normativas, dentro de unos parámetros por ella especificados.

A partir de lo anterior, resulta que la Comunidad Autónoma de Andalucía podrá regular determinados aspectos de los tributos cedidos, si bien deberá hacerlo dentro del marco establecido por el Estado, esto es, dentro del marco fijado por la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y precisado por la correspondiente ley de cesión de tributos. Por tanto, una extralimitación en el ámbito de cesión de tributos supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

Este marco está establecido, en la actualidad, en las citadas normas que integran el bloque de la constitucionalidad. Así, a partir de la habilitación prevista en los arts. 10.3 y 19.2 LOFCA, que establece la posibilidad de que la cesión de tributos pueda contener facultades normativas, la Ley 22/2009, del sistema de financiación, precisa las concretas facultades normativas que podrán ser objeto de delegación en cada uno de los tributos cedidos. Por último, la ley específica de cesión de cada Comunidad Autónoma, para cuya aprobación como proyecto de ley se requiere previa deliberación en comisión mixta (por todas, STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), concreta para cada una los tributos en particular que son objeto de cesión, y que por ello mismo se incorporan también al Estatuto de Autonomía, que en este aspecto permite su modificación mediante ley ordinaria. Es esta última ley la que adopta la forma de «ley marco» del art. 150.1 CE, precepto que permite a las Cortes Generales, «en materia de competencia estatal» «atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal». En el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía esta norma es, en lo que al presente proceso se refiere, la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (Ley específica de cesión, en adelante). Esta última dispone, en su art. 2.2, y en términos similares a la anterior Ley específica de cesión (Ley 19/2002) que «de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Andalucía la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en 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», añadiendo, como requisito de control previo, la obligación de que la Comunidad Autónoma de Andalucía remita a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado.

El marco de delegación de competencias normativas en los impuestos cedidos está también formado por las leyes estatales reguladoras de los tributos, pues sólo en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance de las potestades objeto de delegación. De esta manera, aunque estas normas no puedan ser consideradas parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión cuando las normas de cesión se refieran expresamente a ellas, como hacen los arts. 46 (impuesto sobre la renta de las personas físicas), 48 (impuesto sobre sucesiones y donaciones) y 49 (impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, siendo en algunos casos la remisión normativa específica, a la propia ley reguladora, como en el art. 46, y en otros casos menos precisa, refiriéndose los preceptos a la «normativa estatal» del impuesto (arts. 48 y 49).

4. A partir de lo anterior, para resolver el presente recurso debemos en primer lugar contrastar las normas autonómicas dictadas con el marco establecido para cada figura tributaria, por lo que se analizará, por un lado, los arts. 6 y 7 (deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas), y, por otro, el inciso final del art. 23.4 de la ley impugnada (medios de valoración aplicables en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados). Los arts. 6 y 7 establecen sendas deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta con el siguiente tenor:

«Artículo 6. Deducción para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores.

1. Los jóvenes emprendedores tendrán derecho a aplicar una deducción de 150 euros en la cuota íntegra

autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A los efectos de esta deducción, se considerará joven emprendedor al sujeto pasivo en el que concurran los siguientes requisitos:
 - a) No haber cumplido 35 años en la fecha de devengo del impuesto.
 - b) Haber causado alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo, así como mantener dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.»

«Artículo 7. Deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras.

1. Las mujeres emprendedoras tendrán derecho a aplicar una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. A efectos de la deducción a que se refiere el apartado anterior, se considerará mujer emprendedora a aquella que cause alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo y mantenga dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.
3. La deducción prevista en este artículo será incompatible con la establecida en el artículo anterior.»

Según se expuso en los antecedentes, los recurrentes consideran que dichas deducciones extralimitan la competencia atribuida, por estar vinculadas a actuaciones de naturaleza empresarial y por suponer una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas, por lo que son contrarias al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, infringiendo también principio de unidad de mercado, contenido en los arts. 38, 138.2 y 139.1 y 2 de la Constitución.

La Abogada del Estado alega que los preceptos impugnados son contrarios al art. 19.2 LOFCA, y también a los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.1 de la Constitución, ya que suponen el ejercicio de una competencia normativa de la que la Comunidad Autónoma de Andalucía carece. En concreto, los arts. 6 y 7 son contrarios al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, pues las deducciones contenidas en estos preceptos están vinculadas a actuaciones empresariales del sujeto pasivo. Además, también resultan contrarios al art. 57 del Estatuto de Autonomía de Andalucía y a la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Para la representación del Parlamento de Andalucía las citadas deducciones no conculcan las competencias atribuidas. Aduce que los arts. 6 y 7 regulan deducciones en la cuota que no pueden ser consideradas inversiones empresariales, ya que su finalidad principal es beneficiar a mujeres y jóvenes. Además, no suponen una minoración efectiva de una categoría de renta, como proscribía el art. 38.1.b), porque no se produce ninguna discriminación entre rentas, que entiende dicha representación que es la finalidad de este precepto. Además, en segundo lugar, tampoco, a su juicio, los arts. 6 y 7 infringen el principio de unidad de mercado, pues no son medidas desproporcionadas con respecto de un fin lícito (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), siendo así que precisamente su finalidad (facilitar la incorporación de mujeres y jóvenes al mercado de trabajo) está amparada en el art. 12.3 del Estatuto de Autonomía de Andalucía, que concreta los arts. 9.2, 14 y 35.1 de la Constitución.

Por último, la Letrada de la Junta de Andalucía considera que se trata de deducciones por «circunstancias personales», por lo que no se extralimitan en la competencia delegada. Dichas deducciones, se afirma, no implican una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos económicos, pues para que ello sucediera la deducción debería haberse establecido sobre la base imponible del tributo, en lugar de sobre la cuota, como es el caso. Además, el límite de la minoración del gravamen «es reconducible al contenido en el art. 19.2 de la LOFCA», de manera que lo que se exige es únicamente que las Comunidades Autónomas mantengan una «presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional», circunstancia que concurre. También descarta la vulneración del principio de unidad de mercado, pues se trata de deducciones de escasa cuantía, que además no exigen que el sujeto pasivo deba tener su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma ni produce ninguna discriminación en el sentido de la STC 96/2002.

5. Como hemos señalado anteriormente, el marco de delegación de competencias normativas se encuentra acotado, en primer lugar, por el art. 10.3 LOFCA, que prevé que cuando la cesión de tributos por el Estado comprenda competencias normativas se hará «en los términos que determine la Ley que regula la cesión de tributos». A continuación, el art. 19.2 LOFCA, con carácter general, exige que las potestades normativas so-

bre los tributos cedidos se ejerzan con los límites expresados en el mismo art. 19.2, segundo párrafo, que establece que las Comunidades Autónomas, «observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional».

También la letra a) del art. 19.2 LOFCA acota la delegación de competencias, con relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas, estableciendo que «cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos», competencias normativas relativas a «la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota». Estas competencias se concretan en el art. 46.1 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, que además de otros aspectos que no interesan aquí, permite a las Comunidades Autónomas establecer deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta por «circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta», si bien con la condición de que dichas deducciones «no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta». Esta delimitación es taxativa, pues el propio precepto, en su apartado 2, letra f), dispone que las Comunidades Autónomas no podrán regular las materias no contempladas en el citado art. 46.1.

Este marco normativo debe completarse, por remisión, con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF, en adelante). El contraste entre los dos preceptos impugnados y el marco competencial antes descrito permite apreciar la extralimitación competencial de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las Comunidades Autónomas (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta). En efecto, las deducciones controvertidas tienen como finalidad el «fomento del autoempleo», tanto de «jóvenes», esto es, personas que no hayan cumplido 35 años en la fecha de devengo del impuesto, como de mujeres, siendo ambas deducciones incompatibles entre sí. En el caso de jóvenes, la deducción asciende a 150 euros, siendo el doble, 300 euros, en el caso de las mujeres. Adicionalmente, las dos deducciones exigen el común requisito de que los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que pretendan beneficiarse de las mismas causen alta en el «censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal», lo que se refiere a la declaración censal en el impuesto sobre actividades económicas. Se trata así claramente de deducciones vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales, únicas para las que dicha alta constituye un requisito.

A ello no obsta el hecho de que en su aplicación o cuantía se hayan tenido en cuenta elementos personales, como la circunstancia de ser mujer y/o menor de 35 años, pues no son dichos elementos los determinantes de la misma, de forma que la sola condición personal indicada no otorga derecho a la deducción.

En efecto, cuando el citado art. 46.1 de la Ley 22/2009 permite el establecimiento de deducciones por «circunstancias personales y familiares», se está refiriendo a elementos estrictamente personales, de entre los que pueden encontrarse en la LIRPF, sin estar directamente anudados a la obtención de una renta en particular. De esta manera, si bien la Ley 22/2009 no exige que el legislador autonómico tome en cuenta las mismas circunstancias personales, sí establece que las deducciones autonómicas lo sean por circunstancias puramente personales, es decir, no vinculadas a la obtención de una categoría de renta en particular cuyo importe se vea reducido a consecuencia de la deducción. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que las circunstancias personales y familiares cumplen la función, en diversos lugares de la estructura del impuesto sobre la renta, de modular la carga tributaria. Ello es coherente con su naturaleza de impuesto personal y subjetivo, que lógicamente informa su estructura. A partir de ahí, la Ley del impuesto establece tanto deducciones o reducciones que únicamente tienen en cuenta dichas circunstancias personales, como reducciones en las que dichas circunstancias minoran la carga tributaria de alguna categoría de renta. Ejemplo de las primeras son las normas para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, contenidas en los arts. 56 a 61 LIRPF, que toman en consideración circunstancias como la edad, la discapacidad física, el número de hijos y la edad de estos, etc. Ejemplo de las segundas, por otro lado, son las reducciones que establece el art. 20 LIRPF, que se aplican en general por la obtención de rendimientos del trabajo, incrementándose cuando en el contribuyente que percibe dichas rentas del trabajo concurren determinadas circunstancias personales, como la edad o el grado de discapacidad. En este caso, la reducción está anudada a la obtención

de rendimientos del trabajo, pues ello es lo determinante para que nazca el derecho a aplicarla, frente a las reducciones que únicamente toman en cuenta las circunstancias personales, como las citadas de los mínimos personales y familiares (arts. 56 a 61 LIRPF), y que están desvinculadas de la categoría de renta obtenida.

Adicionalmente, puesto que las deducciones controvertidas se anudan a la obtención de una categoría específica de renta, en concreto la que procede del ejercicio de actividades económicas (regulada en los arts. 27 a 32 LIRPF), se incumple también el límite del art. 46.1.b) de la Ley 22/2009, que impide que la aplicación de las deducciones supongan «una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta». La LIRPF otorga distinto tratamiento a las rentas en función de su origen, esto es, según se trate de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas o ganancias y pérdidas patrimoniales. A ello se refiere el citado art. 46.1 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, cuando impide que, a consecuencia de una deducción autonómica, se produzca una minoración del gravamen efectivo de «alguna o algunas categorías de renta». Lo que la norma pretende evitar es que la deducción afecte específicamente a alguno de los citados rendimientos o rentas, con exclusión de los demás.

Además, el argumento de la representación procesal de la Junta de Andalucía, que sostiene que sólo una deducción en la base imponible tendría esa consecuencia, debe ser rechazado a limine, pues la delegación de potestades normativas expresamente se limita a las deducciones sobre la cuota, impidiendo por tanto que puedan establecerse sobre la base imponible. También debe rechazarse el argumento de la misma parte que propone la interpretación conjunta entre este límite y el general contenido en el segundo párrafo del art. 19.2 LOFCA, que exige que en el ejercicio de las potestades normativas autonómicas en tributos cedidos las Comunidades Autónomas mantenga una «presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional», pues el propio tenor del precepto permite concluir a las claras que se refiere al ejercicio de potestades normativas sobre todos los tributos cedidos, en conjunto.

Por tanto, los arts. 6 y 7 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, son inconstitucionales porque suponen una extralimitación competencial que vulnera el art. 149.1.14 CE.

6. Procede ahora abordar la impugnación del art. 23.4, párrafo último, inciso final, de la norma andaluza impugnada, que regula el dictamen de Peritos de la Administración precisando los medios a emplear en el mismo. El art. 23 regula la comprobación de valores a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comienza el precepto por remitir a los medios previstos en la LGT, si bien posteriormente regula dichos medios. El apartado 4, del que se impugna únicamente el inciso final («o el valor consignado... conforme a la legislación vigente»), tiene el siguiente tenor:

«Artículo 23. Comprobación de valores.

[...]

4. El dictamen de Peritos de la Administración previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley General Tributaria habrá de contener los datos objetivos utilizados para la identificación del bien o derecho cuyo valor se comprueba, obtenidos de documentación suficiente que permita su individualización.

[...]

Asimismo, el Perito de la Administración podrá aplicar los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente.»

El precepto se reputa inconstitucional por suponer una extralimitación de la competencia de la Comunidad Autónoma, en contra de lo dispuesto en el art. 19.2 LOFCA y los arts. 40.2, 41.2 de la Ley 21/2001 que lo desarrollan, así como del art. 47.1.a) de la misma Ley, en relación con el art. 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, vigente en el momento de interposición del recurso.

La Abogada del Estado coincide con los recurrentes.

La representación del Parlamento de Andalucía sostiene que dicho precepto no es contrario al marco jurídico invocado –arts. 40.2, 41.2 y 47.1.a) de la Ley 21/2001 y art. 19.2 LOFCA– porque el mismo no incorpora un nuevo medio de comprobación de valores, siendo coherente con los medios del Estado, regulados

en el art. 52.1.d) LGT art. 57 en la vigente LGT). Aduce además que la comprobación de valores no es un mecanismo que en sí mismo determine la base imponible, por lo que no se excede el marco de delegación competencial. La Letrada de la Junta de Andalucía coincide en que no se introduce ningún medio nuevo de comprobación, por lo que interesa igualmente la desestimación de la tacha.

Conforme al canon que ya se ha expuesto, esta norma debe contrastarse, para comprobar si se ha producido la extralimitación competencial aducida en la demanda de inconstitucionalidad, con los siguientes preceptos de la Ley 22/2009.

Por un lado, los arts. 48.2 y 49.2, que atribuyen a las Comunidades Autónomas la facultad de regular, respectivamente, «los aspectos de gestión y liquidación» en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Por otro lado, junto a esta delegación de facultades normativas, que permite a las Comunidades Autónomas dictar normas en materia de gestión y liquidación, la Ley 22/2009 establece en su art. 54.1 una delegación de competencias administrativas en estos dos tributos, que entre otros aspectos se extiende a «la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma». El art. 55.1 precisa el alcance de dicha «delegación de competencias en relación con la gestión tributaria» en el caso de los ante citados tributos, estableciendo que «en la gestión tributaria de los Impuestos... sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... corresponderá a las Comunidades Autónomas... a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado».

De lo anterior se deriva que las Comunidades Autónomas podrán regular aspectos de gestión y liquidación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Adicionalmente, la Administración autonómica podrá ejercer, por delegación, las potestades administrativas relativas a la gestión tributaria de estos tributos, y en particular y por lo que aquí interesa, podrá incoar expedientes de valoración, si bien «utilizando los mismos criterios que el Estado».

En la actualidad, dichos criterios del Estado se encuentran regulados, con carácter general, en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que regula la comprobación de valores y que debe emplearse por tanto como norma de contraste para interpretar este límite. Entre los medios de valoración, el precepto se refiere, en el apartado 1, inciso e), al «dictamen de peritos de la Administración», que aparece junto a otros medios, entre ellos los valores de tasación (letra g).

El art. 57.3 LGT se remite a su vez a la legislación de cada tributo para la regulación concreta de los medios de comprobación. El art. 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones remite a la LGT, como lo hace también el art. 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En consecuencia, los mismos criterios de valoración establecidos por la Ley general tributaria deben ser aplicados en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, pues las leyes reguladoras de estos tributos no establecen criterios distintos.

7. A partir de lo anterior, procede ahora pronunciarse acerca de la norma autonómica objeto de impugnación. El inciso final del art. 23.4 impugnado, cuyo tenor se ha reflejado más atrás, especifica uno de los criterios que podrán utilizar los peritos de la Administración en el procedimiento de comprobación de valores, que se refiere a la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario. Este criterio en sí mismo considerado, se encuentra recogido en la letra g) del art. 57.1 LGT, que se refiere al «valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria». Sin embargo, mientras que en la norma estatal el citado medio de valoración aparece como uno más, junto al dictamen de peritos y sin incidir en el mismo, en la norma autonómica aparece vinculado a dicho dictamen, y como contenido posible del mismo. Por tanto, lo que hace la norma autonómica no es estrictamente establecer un medio nuevo de comprobación, sino alterar el contenido y sentido de un medio ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos. Esta regulación autonómica desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley general tributaria (art. 57 en relación con el art. 135) como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración.

En consecuencia, la norma autonómica impugnada introduce de facto un medio de valoración distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente.

Sentando lo anterior, procede ahora pronunciarse acerca de si esta regulación supone una extralimitación competencial, como alegan los recurrentes. Debemos partir de que la comprobación de valores forma parte del proceso de gestión tributaria, pues su objeto es la valoración de los bienes o rentas que conforman la base imponible de los tributos. No se trata por tanto, como sostienen los recurrentes, de un procedimiento de delimitación de la base imponible aunque su resultado pueda incidir en ésta. En consecuencia, en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos (arts. 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009). Sin embargo, pese al encaje formal en la delegación competencial, el resultado de la norma autonómica impugnada resulta contrario al mandato contenido en el art. 55.1.a) de la misma Ley, a tenor del cual los órganos de gestión tributaria de la Comunidad Autónoma tan sólo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado, esto es, los contenidos en el citado art. 57 de la Ley general tributaria. El precepto impugnado, como ya se determinó más atrás, desvirtúa sin embargo los criterios estatales, en concreto el dictamen de peritos, al que desprovee del carácter independiente que tiene en la Ley general tributaria. Además, no hay que olvidar que esta ley es una «verdadera norma de unificación de criterios a cuyo través se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario» (STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14), fundamental también «para garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas» (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 14), tratamiento de la expresada índole que quedaría conculcado en el supuesto de prevalecer el criterio que refleja el precepto de la Ley andaluza a que nos venimos refiriendo.

De esta manera, la norma autonómica impugnada incurre en una extralimitación competencial, pues aunque respeta el tenor formal de la delegación de potestades normativas, sin embargo conduce a un resultado expresamente prohibido por el art. 55.1.a) de la Ley 22/2009. En estas circunstancias, la interpretación sistemática de los arts. 48.2, 49.2 y 55.1.a), sólo puede conducir a esta conclusión, pues si bien hemos establecido que las normas deben preservarse cuando su texto no impida una interpretación adecuada a la Constitución, también hemos reconocido que la interpretación conforme a la Constitución no carece de límites, pues en ningún caso se podrá «ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos» (por todas, STC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 2), de manera que «la interpretación conforme no puede ser una interpretación contra legem» (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4). En consecuencia, deberán ser rechazadas las interpretaciones normativas que conduzcan a resultados ilógicos o absurdos, como lo sería el que una Comunidad Autónoma pudiera regular medios de comprobación de valores distintos a los del Estado, mientras que los órganos de la administración tributaria de la misma Comunidad no pudieran aplicar esos medios por ser distintos de los del Estado.

Procede por tanto declarar inconstitucional el inciso final «o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente» del art. 23.4 de la Ley andaluza impugnada, por ser contrario al art. 149.1.14 CE.

Finalmente hemos de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de inconstitucionalidad, siguiendo en este punto la doctrina recogida, entre otras, en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9 y 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8. En ellas declaramos que «en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren ‘debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes ‘no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada’ en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

Alcanzada la anterior conclusión, la misma nos exime de pronunciarnos sobre el resto de las vulneraciones constitucionales alegadas, pues ya hemos apreciado la inconstitucionalidad del precepto.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de los arts. 6, 7 y el inciso final «o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente» del art. 23.4, todos ellos de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, con los efectos determinados en el fundamento jurídico 7.

TRIBUNAL SUPREMO: EL TÉRMINO “INSCRIBIBLE” COMO REQUISITO FISCAL

SENTENCIA DE 23 DE ABRIL DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Comunidad de Madrid articula un único motivo de casación contra la sentencia dictada el 16 de junio de 2009 (PROV 2010, 293249) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 4ª) en el recurso 1180/05, por considerar contraria a derecho la extemporaneidad que declara de la alzada interpuesta por su Director General de Tributos ante el Tribunal Económico-Administrativo Central frente a la resolución dictada el 29 de abril de 2004 por el Tribunal Regional de Madrid.

SEGUNDO.- Para empezar debemos examinar si concurre el óbice a la admisión a trámite del presente recurso invocado por «Talgo», esto es, si esta Sala ha desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales [sentencias de 9 de febrero de 2009 (RJ 2009, 962) (casación 3548/05), 20 de marzo de 2009 (casación para la unificación de doctrina 184/04) y 2 de abril de 2009 (RJ 2009, 1971) (casación 1830/03)], al exigir que exista constancia fehaciente de la fecha de notificación de la resolución del Tribunal Regional para estimar interpuesto en plazo el recurso de alzada promovido por el Director General de Tributos ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, sin que baste a tal efecto la mera indicación de una determinada fecha por la Administración interesada para señalar el dies a quo.

En la sentencia de 17 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3379) (casación 11036/04, FJ 3º) resumimos como sigue nuestra doctrina sobre la observancia del plazo establecido para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central por los órganos administrativos legitimados y sobre las consecuencias de su inobservancia:

- a. Cuando la remisión de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional a los órganos legitimados para recurrir no se hace en el plazo previsto, pero se deja constancia expresa en las actuaciones de la fecha de notificación a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plazo para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se cuenta desde el siguiente al de su notificación o comunicación. En estos casos, el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996 (RCL 1996, 1072, 2005) no tiene carácter invalidante de la notificación o comunicación de la resolución realizada fuera del perentorio término establecido. Se trata de una simple irregularidad no invalidante.
- b. Si no hay constancia de la fecha de recepción de la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y no es posible, por tanto, saber si el recurso de alzada fue presentado en el improrrogable plazo previsto al efecto, hay que aplicar el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y exigir el estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria. En esta situación, el incumplimiento de ese término sin consecuencias jurídicas negativas equivaldría a admitir la prórroga indefinida del plazo de interposición de la alzada por los Directores Generales del

Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues no se trata de una notificación a una persona jurídica distinta sino de una comunicación entre órganos de la misma Administración General del Estado.

- c. No resulta admisible en tales circunstancias que la Administración señale la fecha en la que se da por notificada, sin justificarla.

Pues bien, el presente recurso de casación no puede ser rechazado a limine en aplicación de esta doctrina porque no está formulada respecto del Director General de Tributos de una Comunidad Autónoma, sino respecto de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, órganos directivos que se integran en la Administración General del Estado, de la que también forman parte los tribunales económico-administrativos.

TERCERO.- Siendo admisible debemos resolver el único motivo de casación articulado por la Comunidad de Madrid, en el que denuncia la vulneración del artículo 241 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) y, subsidiariamente, del artículo 58.3 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246). Defiende en esencia (a) que si a «Talgo», sociedad reclamante, se le notificó la precitada resolución el 6 de septiembre de 2004, era plausible que a la Administración autonómica se le notificara, como manifestó, el 14 de julio de 2004, aunque no conste en el expediente documento que lo acredite; (b) que la citada mercantil no planteó la extemporaneidad del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni ha acreditado que su interposición se produjera fuera del plazo previsto; y (c) con carácter subsidiario, que si no podía darse por acreditada la fecha de notificación a la Administración autonómica de la resolución que impugnó en alzada, el recurso sería temporáneo, en aplicación del artículo 58.3 de la Ley 30/1992, porque se habría dado por notificada cuando lo interpuso.

- a) No albergamos dudas respecto de la credibilidad de la fecha de notificación que aduce la Comunidad de Madrid, 14 de julio de 2004, dado que a la sociedad reclamante se le notificó el 6 de septiembre de 2004. Sucede, no obstante, que el recurso de alzada interpuesto por su Director General de Tributos contra la resolución emitida el 29 de abril de 2004 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid está registrado el 13 de agosto de 2004, antes pues de que se notificara la antedicha resolución a «Talgo», por lo que la fecha de notificación a esta última no acredita que la practicada a la Comunidad de Madrid aconteciera efectivamente el 14 de julio de 2004.

- b) Es cierto que la «Talgo» no planteó la extemporaneidad del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, y que además no ha acreditado que la interposición de la alzada se produjera fuera del plazo previsto, pero de ahí no se deriva consecuencia alguna respecto del fallo que alcanza la sentencia recurrida, por las razones que seguidamente exponemos.

- (i) La lectura del antecedente de hecho cuarto, in fine, de la resolución dictada el 29 de junio de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central («Dado traslado del recurso a PATENTES TALGO, S.A., ésta, en escrito presentado el 3 de noviembre de 2004, se opone al mismo y pide que se desestime.

») pone claramente de manifiesto que la mencionada sociedad no solicitó ante ese órgano administrativo revisor la inadmisión de la alzada por extemporaneidad, por lo que debemos de examinar si de este hecho cierto deriva alguna consecuencia en la vía contencioso-administrativa.

Para resolver este punto del debate, al igual que en nuestra sentencia de 22 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 8618) (casación 4326/07, FJ 2º), debemos recordar que esta jurisdicción, si bien plena, tiene talante revisor, por lo que les está vedado a los tribunales del orden contencioso-administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por los contendientes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atiendan a motivos diversos de los hechos valer en aquella sede, bien se introduzcan ex novo por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis. El motivo es el fundamento de la reclamación y no existe óbice para que el administrado aduzca en la demanda una razón (motivo) para obtener la anulación del acto (pretensión) que no hizo valer ante la Administración. Por ello no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el pretexto de que no fue suscitado ante la Administración.

Examinando la posible lesión del derecho a la tutela judicial efectiva en un supuesto en el que el interesado se limitó a formular su reclamación económico-administrativa sin realizar alegación alguna, ni en el escrito de interposición ni en el trámite posterior de alegaciones, y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia desestimó el posterior recurso contencioso frente a la resolución administrativa revisora, sin pronunciarse sobre el fondo, por considerar que el fracaso de la vía económico-administrativa era imputable a la conducta de la parte recurrente, al haber planteado la reclamación como un mero trámite formal para acceder al contencioso-administrativo, convirtiéndola en una "reclamación contenciosa per saltum", el Tribunal Constitucional lo ha dejado dicho con rotundidad (sentencia 75/2008 (RTC 2008, 75) , FJ 4º): «Corresponde al Tribunal Constitucional "rechazar toda aplicación de las leyes que conduzca a negar el derecho a la tutela judicial" con quebranto del principio pro actione (SSTC 98/1992, de 22 de junio (RTC 1992, 98) , FJ 3; 160/2001, de 5 de julio (RTC 2001, 160) , FJ 5; y 133/2005, de 23 de mayo (RTC 2005, 133), FJ 5). Tal acontece en el presente supuesto, toda vez que no cabe olvidar que la reclamación económico-administrativa contra actos de naturaleza tributaria (cuya resolución compete a los Tribunales Económico-Administrativos, que, pese a su denominación, son auténticos órganos administrativos integrados por funcionarios públicos) constituye una vía administrativa previa a la interposición del recurso contencioso-administrativo (en rigor, una carga procesal del demandante cuya indiscutible legitimidad constitucional ha sido recordada por este Tribunal reiteradamente: SSTC 217/1991, de 14 de noviembre (RTC 1991, 217) , FJ 5; 108/2000, de 5 de mayo (RTC 2000, 108) , FJ 4 ; 12/2003, de 28 de enero (RTC 2003, 12) , FJ 5; y 275/2005, de 7 de noviembre (RTC 2005, 275) , FJ 4, por todas), y que el art. 56.1 LJCA (RCL 1998, 1741) permite alegar en la demanda cuantos motivos procedan para fundamentar las pretensiones deducidas, "hayan sido o no planteados ante la Administración"».

Pero es que, además, por razones de economía procedimental, resulta lógico que en la tramitación de la alzada no se ponga de manifiesto el expediente a quien estuvo personado en primera instancia, lo que hace plausible que «Talgo», como aduce en su escrito de oposición, sólo conociera la falta de acreditación fehaciente de la fecha en la que se notificó a la Comunidad de Madrid la resolución recurrida cuando se le permitió consultar el expediente en la vía judicial.

ii) Ha de reconocerse también, como argumenta la sociedad recurrida, que considerar que le correspondía a ella probar la extemporaneidad del recurso de alzada supondría imponerle una prueba negativa, cuando es mucho más lógico, conforme al principio de facilidad probatoria del artículo 217.7 de la Ley 1/2000, de 7 de enero (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) , de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), que la Administración autonómica acreditase haber recibido la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional el 14 de julio de 2004, tal y como afirmaba.

El problema es que no concurre la premisa en la que se asienta la ratio decidendi de la sentencia recurrida, esto es, que «cuestionada [...] la interposición del recurso en plazo, la mera alegación de la fecha de notificación de la resolución sin aportación de ninguna certificación o documentación donde se pueda deducir de forma fehaciente la misma no es suficiente para acreditar que el recurso de alzada se interpuso en tiempo hábil para ello» (FJ 3º). Y no concurre porque tal exigencia se deriva de la consolidada jurisprudencia de esta Sala, a la que hemos hecho alusión en el fundamento de derecho segundo, referida a los recursos de alzada promovidos por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo Regionales, porque en tal caso no se trata de una notificación practicada a una persona jurídica distinta sino de una comunicación entre órganos de la misma Administración General del Estado. Sin embargo, en el presente supuesto el recurso de alzada fue interpuesto por el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid, luego la situación no es la misma.

c) No constando la fecha de notificación a la Administración autonómica de la resolución que impugnó en alzada y no siéndole exigible su acreditación, por lo que acaba de exponerse, ha de entenderse temporáneo el recurso de alzada que el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma interpuso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en aplicación del artículo 58.3 de la Ley 30/1992, porque habría que atender a la fecha en que se dio por notificada o a la fecha en la que lo promovió, tal y como sostiene la Administración recurrente.

Es patente que la Sala de instancia no aplicó este precepto porque entendió que no operaba, al considerar que la Comunidad de Madrid estaba obligada a acreditar cuándo se le notificó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, pero no siéndole exigible dicha obligación el mencionado artículo 58.3 es el precepto que debe entrar en juego, por lo que no cabe entender, como hace «Talgo», que ni siquiera este recurso debiera haber superado el juicio de relevancia exigido por el artículo 89.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa.

Es evidente, además, que si no puede acreditarse que la notificación de la resolución se produjo dentro del plazo establecido a tal efecto, no cabe suponer que tal cosa sucedió en perjuicio de la Administración interesada, cuando no estaba obligada a demostrar el momento en que se le notificó, manifestándose así el defecto en la notificación que permite aplicar el artículo 58.3 de la Ley 30/1992.

Las reflexiones expuestas conducen a la estimación del único motivo de casación articulado en el presente recurso.

CUARTO.- Resolviendo el debate planteado en la instancia, como nos demanda el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741), hemos de dar respuesta al resto de los argumentos que «Talgo» esgrimió en su demanda contra la resolución dictada el 29 de junio de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, además del resuelto en el anterior fundamento de derecho de esta sentencia.

A) «Talgo» adujo otros tres fundamentos en apoyo de su pretensión anulatoria.

1º) La falta de justificación de que el recurso de alzada fuera interpuesto por el órgano con competencia específica para hacerlo.

Explica que, con arreglo al artículo 241 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945), para la interposición del recurso de alzada ordinario están legitimados los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos.

Recuerda que en la Comunidad Autónoma de Madrid la asimilación se realiza a favor del Consejero de Hacienda, quien delegó dicha facultad en el Director General de Tributos, mediante Orden de 10 de octubre de 2001 (LCM 2001, 482) (Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid de 16 de octubre de 2001), cuyo apartado quinto disponía: «Se delega en la Dirección General de Tributos el ejercicio de las siguientes competencias [...] e) La interposición y desistimiento de los recursos económico-administrativo».

El problema radica, dice, en que el escrito no aparece firmado por el Director General de Tributos, sino por un órgano inferior, el Subdirector General de Administración Económico-Financiera de los Tributos, quien manifiesta que su actuación se justifica por Orden de 23 de julio de 2004, norma cuyo contenido ignora, al no constar publicada en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid.

Ante el desconocimiento de la fórmula de cooperación administrativa que llevó a que la interposición del recurso de alzada se realizara por un órgano distinto del competente, alude a lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246): (a) «la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta u otras Leyes», y (b) «la encomienda de gestión, la delegación de firma y la suplencia no suponen alteración de la titularidad de la competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que en cada caso se prevén».

Considera que la inclusión de la expresión «P.S.» en la firma del recurso apunta a la existencia de una suplencia, fórmula ésta que aparece recogida en el artículo 17 de la Ley 30/1992, pero dicha sustitución debe ser acreditada por el órgano recurrente y en el expediente no consta evidencia documental alguna que soporte la actuación del firmante, lo que impide considerar que la alzada se interpuso por el órgano con competencia para ello.

2º) Inexistencia de condición resolutoria explícita inscribible y, por ende, sujeta a la modalidad gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Razona que, conforme al artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) (BOE de 20 de octubre), quedan sujetos a la tributación en la modalidad de cuota variable del impuesto sobre actos jurídicos documentados, aquellos documentos notariales que: (a) tengan por objeto cantidad o cosa valuable; (b) contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; y (c) no documenten actos o contratos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias.

Añade que el primer inciso del apartado 3 del artículo 7 del referido texto legal, ubicado dentro de su Título I, Transmisiones Patrimoniales, afirma que «las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida».

Subraya que, como explicó en el escrito de alegaciones presentado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, solamente aquellas condiciones resolutorias expresas que cumplen las exigencias del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, texto refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE de 27 de febrero), tienen acceso al Registro de la Propiedad y que, en consecuencia, solamente esas cumplen con los requisitos exigidos para que se produzca la tributación en la modalidad gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados, puesto que una cosa es que las condiciones resolutorias se equiparen a las hipotecas a efectos de la modalidad de transmisiones patrimoniales y otra muy distinta que dicha equiparación produzca la tributación por actos jurídicos documentados.

Recalca que las condiciones resolutorias expresas inscribibles en el Registro de la Propiedad, a las que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria son las que disciplina el artículo 1.504 del Código Civil (LEG 1889, 27): «en la venta de bienes inmuebles aun cuando se hubiere convenido que por falta de pago del precio en el tiempo convenido tendrá lugar de pleno derecho la resolución del contrato, el comprador podrá pagar, aun después de expirado el término, mientras no haya sido requerido judicialmente o por acta notarial. Hecho el requerimiento el Juez no podrá concederle nuevo término». Distinta de ésta es la condición resolutoria implícita en todo contrato representativo de una obligación recíproca que contempla el artículo 1124 del Código Civil: «la facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe».

Alega que para que sea de aplicación el artículo 1504 del Código Civil y, en consecuencia, pueda inscribirse en el Registro de la Propiedad la condición resolutoria, siendo oponible así frente a terceros, deben cumplirse imperativamente, conforme al artículo 11 de la Ley Hipotecaria, los tres siguientes requisitos: (a) que se trate de un supuesto de compraventa de bienes inmuebles con pago aplazado en el que la condición resolutoria tenga como propósito garantizar el cumplimiento por el comprador de su obligación de abonar las cantidades aplazadas del precio; (b) que las partes hayan hecho constar expresamente en el contrato su intención de dar a la falta de pago de las cantidades aplazadas el carácter de condición resolutoria del contrato; y (c) que, en el caso de que el precio aplazado se refiera a la transmisión de dos o más fincas, se determine el precio de cada una de ellas.

Sostiene que en el caso de autos no se da ninguno de ellos, lo que impide calificar la condición resolutoria que aquí se examina como una de las previstas en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria y, por ende, entender realizado el hecho imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados: (a) la condición resolutoria no se constituye en garantía del pago de las cantidades aplazadas, pues tal garantía se residencia en un aval bancario a entregar por el comprador, sólo subsidiariamente, para el caso de que el vendedor hubiera ejecutado el aval y aun quedaran cantidades pendientes de pago, se regula la facultad de resolver la compraventa; (b) en la escritura de compraventa las partes no manifiestan de forma expresa su voluntad de dar el carácter de condición resolutoria a la falta de pago de las cantidades aplazadas, sino que, por el contrario, se limitan a transcribir los términos del artículo 1124 del Código Civil, estableciendo que «en el supuesto de que la parte compradora incumpliera su obligación de obtener el aval mencionado o aun cuando la parte vendedora hubiera percibido el importe del aval, quedase aún pendiente algún pago y la parte compradora incumpliera su obligación de hacer frente al mismo, la parte vendedora podrá optar entre exigir su cumplimiento o dar por resuelta la presente compraventa, haciendo suyas las cantidades que hasta entonces hubiese percibido de la parte compradora en concepto de indemnización», de donde fácilmente se colige que las partes pretendían resaltar el carácter de implícita a la condición resolutoria pactada; y (c) en la escritura de compraventa se transmiten tres fincas registrales por un precio global, sin que se determine la parte del precio aplazado que corresponde a cada una.

Por todo ello, afirma, la condición no fue inscrita en el Registro de la Propiedad, tal y como se acreditó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, mediante la incorporación al expediente de la información registral pertinente, lo que llevó a ese órgano administrativo revisor a declarar que «a mayor abundamiento, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Ley Hipotecaria, la condición resolutoria debería haberse inscrito en el Registro de la Propiedad si se hubiera tratado de

una condición resolutoria explícita, circunstancia que no se produjo, constando en el expediente las certificaciones Registrales del Registro de la Propiedad número 40 de Madrid, donde se reflejan las transmisiones de las fincas realizadas por la reclamante a favor de OBARINSA, S.A., no figurando ninguna condición resolutoria explícita en su favor, deduciéndose de todo lo expuesto que al no haberse realizado el hecho imponible "Constitución de condición resolutoria explícita" recogido en el artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, procede anular la liquidación impugnada por ser contraria a derecho y sin que sea necesario entrar en los demás motivos de oposición alegados por la reclamante» (FJ 4º).

Expone que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, pese a ello, defiende de la licitud de la liquidación tributaria practicada partiendo de que «basta que exista la posibilidad de la inscripción para que pueda exaccionarse el impuesto, circunstancia que tampoco ofrece dudas en el supuesto que se examina, y que lleva a concluir que la liquidación practicada por la modalidad de actos jurídicos documentados por el importe de 279.420,10 euros (46.491.593 pesetas) es conforme a derecho» (FJ 3º, in fine).

Mantiene que este órgano revisor parece interpretar la condición resolutoria exclusivamente desde la perspectiva del vendedor, de forma tal que el acceso al Registro de la Propiedad de dicha condición sería opcional, lo que justifica por qué la condición discutida, aun siendo potencialmente inscribible, no se asentara; es decir, considera posible la existencia de condiciones resolutorias potencialmente inscribibles en el Registro de la Propiedad pero que no lo sean porque el vendedor no necesita la protección erga omnes.

Califica como errónea esta interpretación de la naturaleza de la inscripción en el Registro Propiedad de las condiciones resolutorias explícitas de una compraventa, puesto que, desde la perspectiva del comprador, dicha inscripción le viene exigida para inscribir su título de propiedad por el artículo 9.2 de la Ley Hipotecaria: «Toda inscripción que se haga en el Registro expresará las circunstancias siguientes: 2. La naturaleza, extensión y condiciones, suspensivas o resolutorias, si las hubiere, del derecho que se inscriba, y su valor, cuando constare en el título». Mediando pues las circunstancias del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, la condición resolutoria no es "potestativamente inscribible", sino que es "obligatoriamente inscribible", por afectar al derecho de propiedad del comprador, siendo por tal razón necesaria su constancia expresa en la inscripción del título de propiedad de éste.

Asegura que si la condición analizada en el presente caso no fue inscrita es porque, al no cumplirse los requisitos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, tal condición no tenía acceso al Registro de la Propiedad. De hecho nunca una condición en la que, mediando la transmisión de distintos bienes, no establece ningún tipo de distribución de la condición resolutoria por impago entre cada uno de los bienes transmitidos podría tener acceso al Registro de la Propiedad. Basta leer, afirma, la escritura de compraventa para comprobar que se transmitieron tres parcelas independientes, números P.3.A, P.3.B y P.3.C, en relación con las cuales ninguna mención se hace a la forma en la que la responsabilidad sobre la distribución del precio aplazado se reparte, y faltando dicha mención la condición analizada no resulta ni siquiera potencialmente inscribible. Buena muestra de ello, dice, es el criterio manifestado por la Dirección General de los Registros y el Notariado en resolución de 28 de febrero de 1994 (RJ 1994, 10713) (BOE de 21 de marzo de 1994):

«5.- El cuarto de los defectos de la nota recurrida aprecia como tal la falta de distribución entre las fincas vendidas del precio que queda aplazado y a cuyo impago se liga la facultad resolutoria del contrato por la parte vendedora. No se cuestiona en la nota la validez del pacto resolutorio ni la facultad del vendedor de optar por la resolución total del contrato en caso de impago del precio aplazado. El problema se centra en si tal pacto es inscribible, y en consecuencia oponible a terceros, sin distribuir o determinar cuál es la parte del precio pendiente del que ha de responder cada una de las fincas vendidas. Y a este respecto la exigencia del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, como una manifestación del conocido como principio de determinación, consecuencia a su vez del de especialidad que la llevanza del Registro por fincas impone, no deja lugar a dudas sobre su necesidad. La seguridad del tráfico jurídico inmobiliario demanda que el tercero pueda saber si cada una de las concretas fincas vendidas está sujeta o no a la acción resolutoria por impago del precio, si posteriormente ha quedado total o parcialmente liberada de la misma por imputación al precio de que respondía de pagos parciales posteriores, o cuál sea la cantidad que presumiblemente le corresponderá percibir de aquella que, en caso de resolución, venga obligado a devolver el vendedor. Carece de toda base la argumentación de que las fincas vendidas forman en realidad una sola pues, de ser así, el problema podría haberse obviado con la agrupación previa de todas ellas de suerte que fuera la total y única finca transmitida la que, sin perjuicio de las secuelas de la existencia de cargas preferentes sobre alguna de las agrupadas, garantizase a través del pacto

resolutorio el pago del precio aplazado”.

Por todo ello, esta Dirección General acuerda: 1.º Revocar el auto apelado en cuanto admitió el recurso gubernativo contra la nota de calificación de la escritura autorizada el 11 de mayo de 1990 por el Notario de Madrid don Gerardo Muñoz de Dios con el número 2.591 de su Protocolo. 2.º Confirmar el mismo auto en cuanto a los defectos 1º, 3º, 4º y 5º de la nota de calificación de la escritura de igual fecha, número 2.590 de Protocolo, únicos apelados».

Asevera que esa misma doctrina se plasma en posteriores resoluciones, destacando la de 28 de mayo de 2005 (RJ 2005, 5588) (BOE 9 de agosto de 2005), pues a su juicio corrobora la obligatoriedad de inscribir la condición resolutoria, concurriendo los requisitos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, para poder inscribir el título del comprador, cuando dice en sus fundamentos de derecho lo siguiente:

«1.- Se presenta en el Registro escritura de compraventa de participaciones indivisas de dos fincas rústicas. Quedando parte del precio aplazado, se pacta condición resolutoria. La Registradora suspende la inscripción de la venta por no haberse distribuido el precio aplazado entre las dos participaciones que se venden. El Notario -que es el presentante- recurre aduciendo que la falta de distribución debe impedir la inscripción de la condición pero no impide la inscripción de la venta.

2.- Ya antes de la introducción en la Ley Hipotecaria del artículo 19 bis, este Centro Directivo había declarado que la inscripción parcial de un documento tenía como presupuesto que el pacto o estipulación rechazados no afectaran a la esencialidad del contrato. En concreto, en materia de condición resolutoria explícita por incumplimiento de uno de los contratantes, se había afirmado que, teniendo en cuenta que en el Recurso de la Propiedad español no se inscriben abstractamente las titularidades reales inmobiliarias, sino el completo hecho, acto o negocio que las causa, cualquiera que sea su clase, no puede desconocerse la unidad negocial tal como aparece configurada por los otorgantes, de modo que si se ha querido constituir una condición resolutoria explícita como garantía del cumplimiento de las obligaciones contractuales, no podrá inscribirse la transmisión y denegarse el acceso registral de la cautela resolutoria, por cuanto ello implicaría la alteración del equilibrio no pretendido y atribuir al negocio efectos distintos de los requeridos por los interesados».

3º) La condición analizada realmente es una cláusula penal.

Asegura que el único motivo que llevó a las partes a la inclusión de la cláusula concernida por el pleito fue su voluntad de determinar la cuantía de los daños y perjuicios a los que se refiere el citado artículo 1124 del Código Civil. Dice que acordaron que los daños y perjuicios se entenderían resarcidos mediante la retención por la parte vendedora de las cantidades que hubiese percibido la compradora hasta el momento de la rescisión del contrato. Afirma que, por tal causa, la trascripción de los términos del artículo 1124 del Código Civil sólo puede interpretarse como la intención de las partes de querer fijar ab initio el importe de la cláusula penal del artículo 1152 del Código Civil [«en las obligaciones con cláusula penal, la pena sustituirá a la indemnización de daños y al abono de intereses en caso de falta de cumplimiento, si otra cosa no se hubiera pactado. Sólo podrá hacerse efectiva la pena cuando ésta fuese exigible conforme a las disposiciones del presente Código»], sustitutiva de la indemnización de daños y perjuicios que debería abonar el comprador en el caso de incumplimiento de sus obligaciones.

Alega que la estipulación de una cláusula penal no está recogida en la modalidad de actos jurídicos documentados como constitutiva del hecho imponible del impuesto, y su sujeción no puede producirse por la vía del artículo 31.2 del Texto Refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, porque la accesibilidad al Registro de la Propiedad está vedada para las cláusulas penales, tal y como consideró la Dirección General de los Registros y el Notariado en la resolución de 5 de febrero de 1990 (RJ 1990, 727) (BOE de 2 de marzo de 1990), donde manifestaba que «tampoco son inscribibles los apartados ... ni la cláusula tercera, pues se trata de una cláusula penal y de estipulaciones personales que carecen de trascendencia real inmobiliaria según reiterada doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado» (apartado II de los Hechos).

B) El letrado de la Comunidad de Madrid se opone a los razonamientos expuestos mediante los argumentos que pasamos a sintetizar.

1º) En cuanto a la falta de justificación de que el recurso de alzada se interpusiese por el órgano con competencia para hacerlo, considera que tal circunstancia debió ser expuesta en el trámite de alegaciones que se confirió a la demandante en dicho recurso, por lo que no habiéndose hecho entonces alegación

alguna al respecto, no pueden formularse tales argumentos en este momento procesal.

Subsidiariamente mantiene que no puede admitirse la falta de competencia, porque en la Orden de 10 octubre de 2001 (LCM 2001, 482) se delega el ejercicio de los recursos económico-administrativos en la Dirección General de Tributos, que es el órgano que interpuso la alzada, y el hecho de que el recurso fuera firmado en sustitución por el Subdirector General de Administración Económico Financiera de los Tributos no altera la competencia, de conformidad con el artículo 17.2 de la Ley 30/1992.

- 2º) En lo que atañe al fondo del asunto, tras sintetizar el artículo 31.2 del Texto Refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y resumir la tesis de la compañía recurrente, dice que para resolver el debate es preciso analizar la naturaleza de la condición estipulada en el contrato de compraventa que se formalizó en escritura pública de fecha 26 de marzo de 1999.

Comienza reproduciendo el tenor literal de la estipulación debatida: «en caso de que la parte compradora incumpliera su obligación de pago en cualquiera de los términos previstos, la parte vendedora podrá hacer efectivo el aval. En el supuesto de que, la parte compradora incumpliera su obligación de obtener el aval mencionado o aun cuando la parte vendedora hubiese percibido el importe del aval, quedase aun pendiente algún pago y la parte compradora incumpliera su obligación de hacer frente al mismo, la parte vendedora podrá optar entre exigir su cumplimiento o dar por resuelta la presente compraventa haciendo suyas las cantidades que hasta entonces hubiera percibido de la parte compradora en concepto de indemnización».

Sostiene que de la cláusula transcrita se desprende la existencia de una condición resolutoria explícita, en cuanto que las partes consignan expresamente la facultad de resolver la compraventa, en caso de falta de pago por el comprador del precio convenido, de conformidad con el artículo 1504 del Código Civil; no se limitan a recoger la facultad de resolución por falta de cumplimiento de las obligaciones de las partes dispuesta en el artículo 1124 del Código Civil, que opera aun cuando nada se haya recogido en el contrato.

Argumenta frente a la tesis de la compañía recurrente: (a) que los artículos 1504 y 1124 del Código Civil son preceptos que se complementan, siendo el primero de ellos una especialidad del segundo, pues está previsto para la compraventa de inmuebles con pago del precio aplazado, como ocurre en el presente caso; (b) que la inclusión de la estipulación de resolución de la compraventa en caso de falta de pago del precio tiene repercusiones frente a terceros cuando conste en el Registro; y (c) que, según el artículo 38 de la Ley Hipotecaria, puede producirse una nueva inscripción a favor del vendedor o de sus causahabientes en caso de resolución, sin más requisitos que el requerimiento judicial o notarial al comprador al que obliga el artículo 1504 del Código Civil, de donde se desprende que tal pacto resolutorio puede tener acceso al Registro, toda vez que es indispensable para los terceros conocer, al efecto de salvaguardar sus derechos, quién es el titular de la acción resolutoria que puede afectar a la estabilidad y permanencia del dominio inscrito.

Subraya, frente a la alegación de la demandante (a) que el artículo 11 de la Ley Hipotecaria exige la distribución del precio entre las fincas vendidas, (b) que la Dirección General de los Registros y el Notariado, en la resolución de 20 de abril de 1989 (RJ 1989, 3405) (BOE de 19 de junio de 1989), siendo varias las fincas vendidas por precio global y habiéndose aplazado y garantizado el pago con condición resolutoria explícita, considera posible la inscripción aun cuando no se determine el precio correspondiente a cada una de las fincas. Y, a mayor abundamiento, (c) que como en el supuesto enjuiciado las fincas vendidas son parcelas colindantes (susceptibles de agrupación) y forman parte de la misma unidad de ejecución ("U.A. 9-12, El Cercado de Aravaca- Valdecahonde"), el precio aplazado atribuible a cada una será proporcional a su extensión, que aparece reflejada en la escritura.

Razona que, pese a lo alegado por la actora, la falta de inscripción de la condición resolutoria en el Registro de la Propiedad no impide el devengo del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, pues lo que se exige en el artículo 31.2 del Real Decreto legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) es que se trate de actos inscribibles, siendo facultad del interesado inscribirlos o no.

Entiende, por todo lo anterior, ajustada a derecho la liquidación practicada por el concepto de actos jurídicos documentados.

- C) Finalmente, el defensor de la Administración General del Estado alega que la compraventa en cuestión integra claramente una condición resolutoria expresa, pues explícita que, para el caso de que se incumpla

el deber de prestar una garantía, "la parte vendedora podrá optar entre exigir su cumplimiento o dar por resuelta la presente compraventa...". Es cierto, reconoce, que eso es lo que resulta del artículo 1124 del Código Civil y concordantes, relativos a la compraventa, que contienen y regulan la llamada condición resolutoria implícita, pero aquí hay una clara condición resolutoria explícita, porque dicha calificación no significa más que esté expresada en el contrato y no resulte simplemente de la aplicación de la ley. La condición resolutoria explícita no requiere unos términos y condiciones concretos, basta su expresión para que tenga acceso al Registro de la Propiedad, al menos en principio, junto con la compraventa. Como dice el artículo 9.2 de la Ley Hipotecaria, "toda inscripción" debe hacer constar las condiciones resolutorias que afecten al derecho.

En definitiva, se dieron dos convenciones, la venta y la condición resolutoria explícita, que legitiman la exacción de los derechos tributarios correspondientes, pues a tenor del artículo 4 del Texto Refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aunque se reúnan en un solo acto cada convención sujeta debe liquidarse por separado: «a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».

Subraya que el artículo 11 de la Ley Hipotecaria exige la inscripción de la condición resolutoria explícita en la compraventa para que produzca efectos frente a terceros, pero la falta de inscripción, aunque implica la ausencia de efectos erga omnes, no quiere decir que dicha condición resolutoria explícita no sea, en principio, inscribible.

QUINTO.- «Talgo» se queja, como primer argumento, de que falta en el expediente la justificación de que el recurso de alzada se interpusiese por el órgano con competencia para hacerlo. Explica que el escrito de interposición no aparece firmado por el Director General de Tributos, que era el competente para promoverlo, sino por un órgano inferior a éste, el Subdirector General de Administración Económico-Financiera de los Tributos, y, aun cuando reconoce que la inclusión de la expresión «P.S.» en la firma del recurso apunta a la existencia de una suplencia, considera que la misma debía acreditarse por el órgano administrativo recurrente, y como en el expediente no consta evidencia documental alguna que soporte la actuación del firmante, no cabe entender interpuesta la alzada por el órgano competente.

Para empezar, por las mismas razones expresadas en el fundamento de derecho tercero, al que nos remitimos, carece de transcendencia para examinar tal queja en este momento que no fuera expuesta por «Talgo» en el trámite de alegaciones conferido tras la interposición del recurso de alzada.

Dicho lo cual, coincidimos con la Sala de instancia en que no se puede entender que el recurso haya sido interpuesto por órgano incompetente, ya que no tratándose de un supuesto de delegación de competencias, ni de delegación de firma, solo puede interpretarse que la actuación del Subdirector General de Administración Económico-Financiera de los Tributos se produjo en atención a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246). Y al ser así, aun cuando no conste la concreta circunstancia - vacante, ausencia o enfermedad del titular de la competencia- que determinó la firma del escrito por el Subdirector General de Administración Económico-Financiera de los Tributos en calidad de suplente, de ahí no se deriva que el recurso haya sido promovido por un órgano manifiestamente incompetente [artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992], puesto que dicha circunstancia no trasluce una incompetencia manifiesta, a lo sumo desvela una anomalía -la falta de especificación del hecho determinante de la suplencia- cuya concurrencia no priva al acto de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y que, por tanto, sólo tendría relevancia invalidante si hubiese producido indefensión a la interesada (artículo 63.2 de la Ley 30/1992), que no es el caso.

SEXTO.- «Talgo» sostiene a continuación que en el contrato de compraventa examinado no existe una condición resolutoria explícita inscribible y añade que la estipulación del contrato que se discute es en realidad una cláusula penal. Vamos a resolver los dos argumentos conjuntamente, para alcanzar una mayor claridad expositiva.

Para empezar debemos hacer constar que el precio de la compraventa de las parcelas ascendió a 45.075.907,83 euros (7.500 millones de pesetas), abonándose en el acto únicamente 300.506,05 euros (50 millones de pesetas), más el impuesto sobre el valor añadido al 16 por 100, y aplazándose el resto en cinco plazos, para completar el íntegro abono del precio en un total de seis pagos. Dicho lo cual, procede que transcribamos la

parte controvertida de la estipulación segunda del contrato de compraventa de inmuebles que se formalizó en escritura pública el 26 de marzo de 1999:

«En garantía del pago aplazado la parte compradora entregará a la vendedora un aval bancario por importe de [...] 11.268.976,96 euros, dicha entrega habrá de realizarse antes del 31 de diciembre de 1999, el vencimiento del aval habrá de ser el día 31 de julio de 2002. El mencionado aval habrá de ser bancario y a primer requerimiento.

En caso de que la parte compradora incumpliera su obligación de pago en cualquiera de los términos previstos, la parte vendedora podrá hacer efectivo el aval. En el supuesto de que, la parte compradora incumpliera su obligación de obtener el aval mencionado o aun cuando la parte vendedora hubiese percibido el importe del aval, quedase aun pendiente algún pago y la parte compradora incumpliera su obligación de hacer frente al mismo, parte vendedora podrá optar entre exigir su cumplimiento o dar por resuelta la presente compraventa haciendo suyas las cantidades que hasta entonces hubiera percibido de la parte compradora en concepto de indemnización».

Los términos transcritos desvelan inequívocamente la presencia de una condición resolutoria explícita en garantía del pago de la parte del precio de las fincas vendidas a la que se anuda una cláusula penal. En definitiva, es un pacto de *lex comisorias* del artículo 1504 del Código Civil (LEG 1889, 27), que entraña una auténtica condición resolutoria potestativa a favor del vendedor, quien puede escoger entre la resolución o el cumplimiento del contrato y el pago del precio, precepto éste que complementa al artículo 1124 del mismo cuerpo legal cuando se trata, como en este caso, de la compraventa de inmuebles, y que constituye una garantía para el vendedor [véase la sentencia de la Sala de lo Civil de ese Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2006 (RJ 2006, 8401) (casación 3818/99, FJ 1º)], al que acompaña una cláusula penal.

Es indudable que la resolución de la compraventa de los inmuebles se recogió de forma expresa -por lo que resulta falaz el argumento de «Talgo» de que, pese a estar explicitada, no era otra cosa que la condición resolutoria implícita del artículo 1124 del Código Civil -, y tampoco es dudoso que operaba como una garantía para la vendedora del cobro de la parte del precio aplazada por las parcelas vendidas, puesto que podía ejercerla incluso cuando hubiera percibido el importe del aval -garantía que no cubría ni de lejos el total aplazado- si quedaba pendiente aún algún pago, acompañando a dicha condición resolutoria una cláusula penal, pues, en tal caso, la vendedora podía hacer suyas las cantidades hasta entonces percibidas en concepto de indemnización.

Avanzado en el análisis nos cumple examinar si dicha condición resolutoria explícita era inscribible en el Registro de la Propiedad, pues sólo si así fuera se produciría el hecho imponible delimitado por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (RCL 1993, 2849).

El primer párrafo del artículo 11 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) dispone que la «expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquél con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas».

La única duda que suscita la aplicación del precepto legal transcrito es el cumplimiento de lo dispuesto en su último inciso, por cuanto, siendo indiscutible que el precio aplazado se refería a la transmisión de dos o más fincas, en concreto tres parcelas, falta precisar si es posible considerar determinado «el correspondiente a cada una de ellas», a los efectos de decidir si era o no inscribible en el Registro de la Propiedad la condición resolutoria explícita pactada, que es lo aquí interesa, aun cuando no fuera inscrita.

Para «Talgo» basta leer la escritura de compraventa para comprobar que se transmitieron tres parcelas independientes, números P.3.A, P.3.B y P.3.C, en relación con las cuales ninguna mención se hace a la forma en la que la responsabilidad sobre la distribución del precio aplazado se reparte, y faltando dicha mención la condición analizada no resulta ni siquiera potencialmente inscribible.

Para la Comunidad de Madrid, la Dirección General de los Registros y el Notariado, en resolución de 20 de abril de 1989 (RJ 1989, 3405), considera posible la inscripción, aunque no se determine el precio correspondiente a cada una de las fincas, y, en todo caso, como las parcelas vendidas son colindantes y, por ende, agrupables, y están integradas en la misma unidad de ejecución («U.A. 9-12, El Cercado de Aravaca-Valdecahonde»), el precio de cada una será proporcional a su extensión, que está reflejada en la escritura.

Es verdad que la Dirección General de los Registros y del Notariado en la resolución de 20 de abril de 1989 apunta en la dirección que considera la Comunidad de Madrid, cuando en su fundamento de derecho

segundo dice que el « artículo 11 de la Ley Hipotecaria exige la distribución del precio entre las fincas vendidas cuando el pago se aplaza y se garantiza mediante condición resolutoria explícita. La interdependencia y conexión causal entre la transmisión dominical a favor del comprador y la garantía estipulada en beneficio del vendedor, puede explicar que la no inscripción de ésta por falta de distribución del precio trascienda al tratamiento registral de aquélla, al objeto de impedir que por la fuerza de los pronunciamientos registrales pueda romperse el equilibrio negocial configurado mediante una hipotética nueva transmisión por el comprador que, inscrita, haría inoperante la garantía real acordada».

Pero no es menos cierto que en el fundamento de derecho quinto de la posterior resolución de 28 de febrero de 1994 (RJ 1994, 10713), la Dirección General de los Registros y del Notariado sostiene lo contrario al afirmar que el «cuarto de los defectos de la nota recurrida aprecia como tal la falta de distribución entre las fincas vendidas del precio que queda aplazado y a cuyo impago se liga la facultad resolutoria del contrato por la parte vendedora [...] El problema se centra en si tal pacto es inscribible, y en consecuencia oponible a terceros, sin distribuir o determinar cuál es la parte del precio pendiente del que ha de responder cada una de las fincas vendidas Y a este respecto la exigencia del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, como una manifestación del conocido como principio de determinación, consecuencia a su vez del de especialidad que la llevanza del Registro por fincas impone, no deja lugar a dudas sobre su necesidad. La seguridad del tráfico jurídico inmobiliario demanda que el tercero pueda saber si cada una de las concretas fincas vendidas está sujeta o no a la acción resolutoria por impago del precio, si posteriormente ha quedado total o parcialmente liberada de la misma por imputación al precio de que respondía de pagos parciales posteriores, o cuál sea la cantidad que presumiblemente le corresponderá percibir de aquella que, en caso de resolución, venga obligado a devolver el vendedor». Añade en el mismo fundamento que «carece de toda base la argumentación de que las fincas vendidas forman en realidad una sola pues, de ser así, el problema podría haberse obviado con la agrupación previa de todas ellas de suerte que fuera la total y única finca transmitida la que, sin perjuicio de las secuelas de la existencia de cargas preferentes sobre alguna de las agrupadas, garantizase a través del pacto resolutorio el pago del precio aplazado».

Ahora bien, en este ámbito tributario de lo que se trata es de determinar si la inscripción en el Registro de la Propiedad de la condición resolutoria explícita pactada en el contrato que se analiza era jurídicamente viable, pues así es como debe entenderse el término «inscribible» que emplea el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Siendo las tres parcelas vendidas colindantes, formando parte todas de la misma Unidad de Ejecución, constando para cada una su superficie, resultando que el título de adquisición por «Talgo» era para las tres la certificación administrativa de compensación ("El Cercado de Aravaca-Valdecahonde") y no reflejando las notas simples registrales de ninguna de ellas (obrantes en el expediente) afecciones urbanísticas diversas, consideramos que la inscripción de la condición resolutoria explícita pactada era jurídicamente viable, con el simple reparto en proporción a su superficie de la parte del precio aplazado entre las tres parcelas vendidas.

En fin, la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 de mayo de 2005 (RJ 2005, 5588), contrariamente a lo que sostiene «Talgo», no corrobora que la inscripción de la condición resolutoria, cuando concurren los requisitos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, sea obligatoria para la inscripción del título del comprador.

La susodicha resolución describe en su fundamento de derecho primero que «se presenta en el Registro escritura de compraventa de participaciones indivisas de dos fincas rústicas. Quedando parte del precio aplazado, se pacta condición resolutoria. La Registradora suspende la inscripción de la venta por no haberse distribuido el precio aplazado entre las dos participaciones que se venden. El Notario -que es el presentante- recurre aduciendo que la falta de distribución debe impedir la inscripción de la condición pero no impide la inscripción de la venta».

Es verdad que en su fundamento segundo dice que «ya antes de la introducción en la Ley Hipotecaria del artículo 19 bis, este Centro Directivo había declarado que la inscripción parcial de un documento tenía como presupuesto que el pacto o estipulación rechazados no afectaran a la esencialidad del contrato. En concreto, en materia de condición resolutoria explícita por incumplimiento de uno de los contratantes, se había afirmado que, teniendo en cuenta que en el Registro de la Propiedad español no se inscriben abstractamente las titularidades reales inmobiliarias, sino el completo hecho, acto o negocio que las causa, cualquiera que sea su clase, no puede desconocerse la unidad negocial tal como aparece configurada por los otorgantes, de modo que si se ha querido constituir una condición resolutoria explícita como garantía del cumplimiento de las obligaciones contractuales, no podrá inscribirse la transmisión y denegarse el acceso registral de la cautela

resolutoria, por cuanto ello implicaría la alteración del equilibrio no pretendido y atribuir al negocio efectos distintos de los requeridos por los interesados». Pero no cabe soslayar que, en ese mismo fundamento de derecho segundo que «Talgo» no transcribe en su demanda, añade que, «actualmente, el artículo 19 bis de la Ley Hipotecaria parte en su párrafo segundo del presupuesto de que la inscripción registral parcial debe solicitarla el interesado, y es evidente que la única persona cuyo consentimiento permitía en el presente supuesto tal inscripción parcial es el vendedor, que es el garantizado por la condición resolutoria, sin que pueda bastar el consentimiento del presentante, aunque dicho presentante sea el Notario autorizante [...]».

Cumplíndose, por todo lo expuesto, los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para someter a gravamen la condición resolutoria explícita de la compraventa pactada, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo 1180/05, promovido por «Talgo» contra la resolución dictada el 29 de junio de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central y ratificar la conformidad a derecho de la liquidación tributaria que está en el origen de este pleito.

SÉPTIMO.- El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley 29/1998 (RCL 1998, 1741) , que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 5017/09, interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia dictada el 16 de junio de 2009 (PROV 2010, 293249) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 4ª) en el recurso 1180/05 , que casamos y anulamos.

En su lugar:

- 1º) Desestimamos el recurso contencioso-administrativo deducido por PATENTES TALGO, S.A., contra la resolución dictada el 29 de junio de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que ratificamos por ser conforme a derecho.
- 2º) No hacemos expresa condena sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

NOVEDADES AUTONÓMICAS: BALEARES

LEY 12/2012, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS

Capítulo I *Tributos cedidos*

Sección I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Artículo 1. Deducción autonómica en concepto de gastos en primas de seguros individuales de salud.

1. Se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica del 15% de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de primas de seguros individuales de salud.
2. Para poder aplicar esta deducción será necesario que se cumplan los requisitos y las condiciones que se indican a continuación.
 - a. Las personas contribuyentes y beneficiarias del seguro deberán tener residencia en las Illes Balears y cumplir alguna de las siguientes características personales:
 1. Ser miembro de una familia numerosa.
 2. Ser mayor de 65 años.
 3. Sufrir una discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.
 - b. El contribuyente no deberá haber obtenido, durante el ejercicio, rendimientos de actividades económicas sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
 - c. La suma de la base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes no deberán superar la cuantía de 12.000 euros en caso de tributación individual, y 25.000 euros en caso de tributación conjunta. No obstante, en el caso de familias numerosas, estos importes se elevan a 24.000 euros en el caso de tributación individual y a 36.000 en el supuesto de tributación conjunta.
 - d. Sólo darán derecho a deducción los gastos de primas de seguros individuales destinadas única y exclusivamente a cubrir gastos de asistencia sanitaria. A estos efectos, no darán derecho a deducción las primas vinculadas únicamente a asistencia dental, ni tampoco las abonadas en concepto de seguros privados derivados del régimen de las mutualidades de funcionarios u otros colectivos.
 - e. A los efectos de la aplicación de esta deducción, sólo se podrán tener en cuenta los descendientes miembros de la familia numerosa que, a su vez, den derecho a la reducción prevista, en concepto de mínimo por descendientes, en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Y, en caso de que los cónyuges miembros ascendentes de la familia numerosa hayan optado por la tributación individual y tengan derecho a la reducción prevista, en concepto de mínimo por descendientes, en el artículo 58 de la citada Ley 58/2006, cada uno tendrá derecho a aplicarse la mitad de la deducción correspondiente a los gastos derivados de primas de seguro por miembros descendientes de la familia numerosa.
 - f. En el supuesto de familia numerosa, se deberá tener reconocida administrativamente esta condición, en los términos establecidos en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección de las familias numerosas.
3. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones a que se refiere el apartado 2 anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto corres-

pondiente al ejercicio en el que se haya producido el incumplimiento, la parte del impuesto que se haya dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Sección II. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Artículo 2. Tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de determinados bienes muebles.

El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de vehículos de turismo y de vehículos todo terreno que, según la clasificación de precios medios de venta establecida anualmente por el ministerio competente en materia de hacienda mediante orden, superen los 15 caballos de potencia fiscal, será del 8%.

Sección III. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS.

Artículo 3. Tipo de gravamen autonómico en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

1. De acuerdo con el artículo 52 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, el tipo de gravamen autonómico en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, al que se refiere el apartado 10, punto 3, del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, será el siguiente:
 - a. Gasolinas: 48 euros por 1.000 litros.
 - b. Gasóleo de uso general: 48 euros por 1.000 litros.
 - c. Fuel-oil: 2 euros por tonelada.
 - d. Queroseno de uso general: 48 euros por 1.000 litros.
2. El tipo de gravamen establecido en el apartado anterior se podrá modificar mediante la Ley de presupuestos generales de la comunidad autónoma dentro de los límites establecidos por la normativa general aplicable.

Sección IV. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE.

Artículo 4. Tipo de gravamen en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

De acuerdo con el artículo 51 de la Ley 22/2009, en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte el tipo de gravamen aplicable a los medios de transporte del epígrafe 4º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, será del 16%.

Capítulo II

Normas de gestión

Artículo 5. Tasación pericial contradictoria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

1. Por lo que respecta a la corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores mediante cualquiera de los medios previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las personas interesadas podrán promover la tasación pericial contradictoria mediante una solicitud presentada en el plazo del primer recurso o reclamación interpuestos contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente, o contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En caso de que la persona interesada estime que la notificación no contiene la expresión suficiente de los datos y los motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie su omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa y se reserve el derecho a promover una tasación pericial contradictoria, el plazo a que hace referencia el párrafo anterior se contará desde la fecha en que sea firme en vía administrativa el acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuestos.

2. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla,

a la que hace referencia el apartado 1, determinará la suspensión de la ejecutividad de la liquidación y del plazo para la interposición de un recurso o una reclamación.

Artículo 6. Normas comunes del procedimiento de tasación pericial contradictoria en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

La consejería competente en materia de hacienda podrá determinar la remuneración máxima que deberá satisfacer a los peritos terceros que intervengan en tasaciones periciales contradictorias, para que haya información pública suficiente sobre los costes en que puedan incurrir las personas interesadas en la tramitación de dicho procedimiento.

Artículo 7. Escrituras de cancelación hipotecaria.

1. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 51 y 54 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, no será obligatorio que los sujetos pasivos presenten ante la Agencia Tributaria de las Illes Balears las escrituras públicas mediante las que se formalice, exclusivamente, la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles, cuando dicha cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y estén exentas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de acuerdo con el artículo 45.I.B).18 del citado texto refundido. En este sentido, lo establecido en el artículo 51.1 de dicho texto refundido se entenderá cumplido mediante la presentación de la escritura ante el registro de la propiedad.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los deberes notariales de remisión de la información relativa a las escrituras, de acuerdo con el artículo 52 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA. *Tipo autonómico de devolución del gasóleo de uso profesional en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.*

El tipo autonómico de devolución del gasóleo de uso profesional en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, a que se refiere el apartado 6 bis del artículo 9 de la Ley 24/2001, será de 48 euros por 1.000 litros.

DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA. *Afectación de los rendimientos derivados de la aplicación del tipo de gravamen autonómico en el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.*

Los rendimientos derivados de la aplicación del tipo de gravamen autonómico en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos quedarán afectados totalmente a la financiación de actuaciones sanitarias incluidas en los presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears. A estos efectos, al cierre de cada ejercicio, la consejería competente en materia sanitaria deberá elaborar una memoria acreditativa sobre ello.

DISPOSICIÓN ADICIONAL TERCERA. *Constitución de fianzas en materia de juego.*

1. En los términos y las cuantías establecidas reglamentariamente, las empresas operadoras que realicen actividades relacionadas con el juego estarán obligadas a constituir fianzas, que quedarán afectadas a todas las obligaciones y responsabilidades económicas que se deriven de la comisión de infracciones en materia de juego, de la falta de pago de los tributos exigibles en dicha materia y de cualquier otra obligación de carácter económico a la que tengan que responder por imperativo legal o reglamentario.
2. La falta de constitución de la fianza, así como la falta de actualización de ésta en el plazo de un mes a contar desde el requerimiento que realice la administración, supondrá que la persona o la entidad interesada incurra en una causa de revocación del título habilitante.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA. *Normas transitorias.*

1. Lo dispuesto en los artículos 2 a 4, en la disposición adicional primera y en la disposición final primera se aplicará a los hechos imposables devengados a partir del 1 de mayo de 2012.
2. Lo dispuesto en el artículo 1 se aplicará a los hechos imposables del impuesto sobre la renta de las personas físicas devengados a partir del 1 de enero de 2012.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA ÚNICA. *Derogación de normas.*

Se derogan el Decreto-ley 4/2012, de 30 de marzo, y todas las normas de igual o inferior rango que se opongan a las disposiciones contenidas en la presente Ley o las contradigan.

DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA. *Modificación de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas.*

La letra a) del artículo 13 de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas, queda modificada de la siguiente manera:

Como regla general, el tipo medio que resulte de aplicar la siguiente tarifa en función del valor real o declarado -si este último es superior al real- del bien inmueble objeto de transmisión o de constitución o cesión del derecho real:

Valor total inmueble hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto valor hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	300.000,00	7
300.000,01	21.000,00	500.000,00	8
500.000,01	37.000,00	700.000,00	9
700.000,01	55.000,00	en adelante	10

- b. No obstante, si el bien inmueble es calificable urbanísticamente conforme a la normativa aplicable como plaza de garaje, excepto en el caso de garajes anexos a viviendas hasta un máximo de dos -en el que se aplicará la regla general anterior-, el tipo medio aplicable será el que resulte de aplicar la tarifa siguiente en función del valor real o declarado -si este último es superior al real- del bien inmueble garaje objeto de transmisión o de constitución o cesión del derecho real:

Valor total inmueble hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto valor hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	30.000,00	7
30.000,01	21.000,00	en adelante	8

- c. A los efectos de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, la cuota íntegra se determinará aplicando el tipo medio así obtenido a la base liquidable correspondiente al sujeto pasivo. El tipo medio será el derivado de multiplicar por cien el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de las anteriores tarifas por el valor total del inmueble. El tipo medio ha de expresarse con dos decimales, y el segundo decimal ha de redondearse por exceso cuando el tercer decimal sea superior a 5 y por defecto cuando el tercer decimal sea igual o inferior a 5.

DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA. *Modificaciones de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el régimen específico de tasas de la comunidad autónoma de las Illes Balears.*

1. Se añade un nuevo capítulo, el capítulo XIII, en el título V, de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el régimen específico de tasas de la comunidad autónoma de las Illes Balears, con la siguiente redacción:

Capítulo XIII

Tasa para la tramitación de las solicitudes de evaluación para la acreditación del profesorado por parte de la agencia de calidad universitaria de Las Illes Balears

Artículo 103 duotricies. Hecho imponible

Constituye el hecho imponible de esta tasa la prestación de los servicios inherentes a la tramitación de las solicitudes normalizadas de evaluación para la acreditación del profesorado por parte de la Agencia de Calidad Universitaria de las Illes Balears.

Artículo 103 tertricies. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de la tasa las personas que solicitan la evaluación de la acreditación a que se refiere el hecho imponible.

Artículo 103 quatertricies. Cuantía

1. El importe de la tasa es de 50,00 euros.
2. Tienen derecho a una bonificación del 50% del importe de la tasa:
 - a. Las personas que se encuentran en situación de paro.
 - b. Las personas que pertenecen a familias numerosas.
 - c. Las personas que tienen un grado de discapacidad igual o superior al 33%.
 Estos supuestos no son acumulables.

Artículo 103 quintricies. Devengo y pago

1. La tasa se devenga cuando se presente la solicitud de evaluación correspondiente, de acuerdo con lo que dispone el artículo 10.1.b) de la Ley 2/1997, de 3 de junio, de tasas de la comunidad autónoma de las Illes Balears.
 2. El pago de la tasa se realizará mediante la presentación y el ingreso de la autoliquidación correspondiente, al tiempo de la presentación de la solicitud de evaluación de la acreditación.
2. Se añade un nuevo capítulo, el XLV, en el título VI de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre régimen específico de tasas de la comunidad autónoma de las Illes Balears, con la siguiente redacción:

Capítulo XLV

Tasa por la prestación de servicios derivada de la reserva de boyas de anclaje en el parque nacional marítimo-terrestre del archipiélago de Cabrera

Artículo 343 septies.

1. Hecho imponible

Constituye el hecho imponible de esta tasa la prestación de servicios por parte de la entidad Espacios de Naturaleza Balear derivada de la reserva de boyas de anclaje en el Parque nacional marítimo-terrestre del archipiélago de Cabrera, amparada por la pertinente autorización.

2. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de esta tasa las personas físicas, jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que soliciten la autorización correspondiente para la realización de las actividades a que se refiere el hecho imponible.

3. Cuantía

1. La cuota tributaria de esta tasa se fija de acuerdo a las siguientes tarifas:

A. Anclaje del 1 de octubre al 30 de abril:

1. Boya blanca (para embarcaciones de 12 metros o menos de eslora): 7,5 €/día.
2. Boya amarilla (para embarcaciones de más de 12 y hasta 15 metros de eslora): 12 €/día.
3. Boya naranja (para embarcaciones de más de 15 y hasta 20 metros de eslora): 21 €/día.
4. Boya roja (para embarcaciones de más de 20 y hasta 35 metros de eslora): 64,5 €/día.

B. Anclaje del 1 de mayo al 30 de septiembre:

1. Boya blanca (para embarcaciones de 12 metros o menos de eslora): 15 €/día.
2. Boya amarilla (para embarcaciones de más de 12 y hasta 15 metros de eslora): 24 €/día.
3. Boya naranja (para embarcaciones de más de 15 y hasta 20 metros de eslora): 42 €/día.
4. Boya roja (para embarcaciones de más de 20 y hasta 35 metros de eslora): 129 €/día.

2. En el caso de que se reserve una boya de capacidad superior a la eslora de la embarcación, el importe de la tarifa será el correspondiente a la boya objeto de la reserva.

Excepcionalmente, y de acuerdo con los criterios que fije el órgano gestor de los sistemas de anclaje, podrá otorgarse una autorización especial, previa justificación, para embarcaciones de más de 35 metros de eslora. En este caso, la tarifa aplicable será la máxima, es decir, la tarifa establecida en los puntos A.4 y B.4 del apartado 1 anterior.

4. Devengo y pago

1. La tasa se devenga cuando se presente la solicitud de reserva de boyas de anclaje, de acuerdo con lo que dispone el artículo 10.1 de la Ley 2/1997, de 3 de junio, de tasas de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

2. El pago de la tasa se realizará mediante la presentación y el ingreso de la autoliquidación correspondiente, al tiempo de la presentación telemática de la solicitud de reserva de boyas y anclaje.
5. Devolución
- La cancelación de la reserva, cuando se haga con una antelación mínima de tres días, implicará la devolución del 50% del importe de la cuota tributaria. Esta cancelación se hará por vía telemática, con indicación de todos los datos que, a este efecto, se establezcan por el órgano gestor de los sistemas de anclaje. Las cancelaciones de las reservas que no verifiquen todas las condiciones a que se refiere el párrafo anterior no darán lugar a ningún tipo de devolución de la tasa correspondiente.

DISPOSICIÓN FINAL TERCERA. *Modificaciones de la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes.*

1. El apartado 3 del artículo 3 de la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes, queda modificado de la siguiente manera:
3. El cese efectivo de la actividad o la baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, antes de cumplir el año natural necesario para aplicar la deducción, determina la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.
2. El apartado 3 del artículo 4 de la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes, queda modificado de la siguiente manera:
3. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en las letras a), c), e) i f) del apartado 2 anterior supone la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.
3. El apartado 2 del artículo 18 de la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes, queda modificado de la siguiente manera:
2. La bonificación se aplica, en todo caso, a las liquidaciones trimestrales correspondientes al cuarto trimestre del ejercicio o, si procede, a los inmediatamente anteriores, hasta permitir la aplicación total de su importe.
4. La letra a) del apartado 1 del artículo 19 de la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes, queda modificado de la siguiente manera:
 - a. Sólo podrán beneficiarse de la bonificación un 10% de las máquinas de tipo B o recreativas con premio que estén instaladas en la fecha de devengo del tributo, en cada local o sala. Al efecto del cálculo de este porcentaje, la cifra de máquinas resultante de la aplicación del coeficiente se redondeará por exceso o por defecto a la unidad más próxima, si bien en caso de obtenerse una cantidad cuya última cifra sea exactamente la mitad de la unidad, el redondeo se hará a la unidad inferior. Asimismo, en el supuesto de coexistir en el mismo local o sala máquinas con interconexión y sin interconexión, el beneficio fiscal se aplicará sobre las máquinas sin interconexión.
5. El apartado 1 del artículo 20 de la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes, queda modificado de la siguiente manera:
 1. Se aplicará una bonificación del 8,5% de la cuota aplicable a las máquinas de tipo B del ejercicio de 2012 que no estén instaladas en salas de bingo, en salas de juego tipo B o mixtas, y en casinos, siempre que el sujeto pasivo mantenga como mínimo el 90% del número de máquinas instaladas día 1 de enero de 2012, en relación con las que estén instaladas día 1 de enero de 2011. En todo caso, el sujeto pasivo debe estar al corriente de las obligaciones fiscales y de las deudas de derecho público sobre el juego.

DISPOSICIÓN FINAL CUARTA. *Modificación de la Ley 2/2012, de 4 de abril, de apoyo a los emprendedores y las emprendedoras y la micro, pequeña y mediana empresa.*

- El apartado 2 del artículo 2 de la Ley 2/2012, de 4 de abril, de apoyo a los emprendedores y las emprendedoras y a la micro, pequeña y mediana empresa, queda modificado de la siguiente manera:
2. Se consideran emprendedoras las personas físicas o jurídicas que están iniciando o ya han iniciado, en un tiempo no superior a dos años, una actividad económica en el territorio de las Illes Balears, siempre que no

superen los parámetros de la condición de mediana empresa.

DISPOSICIÓN FINAL QUINTA. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Butlletí Oficial de les Illes Balears. Por tanto, ordeno que todos los ciudadanos guarden esta Ley y que los Tribunales y las Autoridades a los que correspondan la hagan guardar.