

NUEVA ETAPA: Presentación

2

ÍNDICE GENERAL

3

NOVEDADES NORMATIVAS

4

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

23

TRIBUTOS MUNICIPALES

45



Registradores de España



presentación

Estimado/a lector/a,

El Colegio de Registradores ha apoyado, desde antiguo, las labores fiscales de los colegiados, titulares de Oficinas Liquidadoras, mediante la edición de diversas publicaciones que han tenido como eje dicha materia.

El Boletín del Colegio de Registradores durante largo tiempo reservó una sección de su revista a la Información fiscal, denominación que se convirtió en la de Oficina Liquidadora a partir de junio de 2001.

Posteriormente, en julio de 2006, cobró autonomía la sección que evolucionó a la Revista Tributaria OL que, con periodicidad primero bimestral y después trimestral, ha editado 41 números dedicados al análisis en profundidad de las cuestiones fiscales, tanto en tributos cedidos como municipales.

Al tiempo que la revista surgió una publicación telemática, el denominado BIT (Boletín Informativo Tributario) que anticipaba parte del contenido de la revista y atendía con mayor inmediatez a las preocupaciones fiscales.

La evolución tecnológica y profesional ha sido tal que el BIT, en la actualidad, alcanza una distribución muy superior a la de la Revista, con la ventaja añadida de la inmediatez temporal, la incidencia social y el ahorro de costes, todo lo cual ha llevado al Colegio de Registradores a seguir en la evolución que comentamos, convirtiendo la revista OL en un refuerzo telemático de la revista BIT, de suerte que, a partir de 2014, la publicación resultante de la fusión de ambas recibirá la denominación de BIT plus (Boletín Informativo Tributario de las Oficinas Liquidadoras) y seguirá ofreciendo en formato electrónico la mayor y mejor información fiscal referida a los tributos gestionados por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores.

Un abrazo.



Gonzalo Aguilera Anegón
Decano-Presidente



Jorge Blanco Urzaiz
Vocal del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

NUEVA ETAPA: Presentación

2

NOVEDADES NORMATIVAS

4

- LEY 22/2013 DE 23 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2014 5



TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

23

- ACTUACIONES DE INSPECCIÓN SOBRE EL IVA DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de octubre de 2013 24
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Sentencias Tribunales Superiores de Justicia y Tribunal Supremo 32
- NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA. Presentación Telemática ORDEN 22/2013, de 13 de diciembre, de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, por la que se regulan las obligaciones formales de los notarios en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones 37



TRIBUTOS MUNICIPALES

45

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: Cierre Registral 46
- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: Sentencias Tribunales Superiores de Justicia 49
- LA CONFLUENCIA ENTRE LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Juan Carpizo Bergareche. Socio ARCO Abogados-Asesores Tributarios 52

Novedades Normativas

- LEY 22/2013 DE 23 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 20145

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES NORMATIVAS

Ley 22/2013 de 23 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014

A continuación se resumen las principales medidas tributarias aprobadas en la Ley de Presupuestos para el 2014.

TÍTULO VI Normas tributarias

CAPÍTULO I Impuestos Directos

Sección 1.ª Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 62. Coeficientes de actualización del valor de adquisición.

Uno. A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2014, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes:

Año de adquisición	Coeficiente	Año de adquisición	Coeficiente	Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,3299	2001	1,2314	2008	1,0720
1995	1,4050	2002	1,2072	2009	1,0510
1996	1,3569	2003	1,1836	2010	1,0406
1997	1,3299	2004	1,1604	2011	1,0303
1998	1,3041	2005	1,1376	2012	1,0201
1999	1,2807	2006	1,1152	2013	1,0100
2000	1,2560	2007	1,0934		

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,4050.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Dos. A efectos de la actualización del valor de adquisición prevista en el apartado anterior, los coeficientes aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 66 de esta Ley.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, o en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al fomento de la actividad económica, se aplicarán las siguientes reglas:

- 1.ª Los coeficientes de actualización a que se refiere el apartado anterior se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto del valor resultante de las operaciones de actualización.

- 2.^a La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el número anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial.
- Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización.
- 3.^a El importe que resulte de las operaciones descritas en el número anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996 o en la Ley 16/2012, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.
- 4.^a La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere el número anterior.

Artículo 63. Reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

Con efectos de 1 de enero de 2014, se modifica la disposición adicional vigésima séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional vigésima séptima. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ó 2014, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.»

Artículo 64. Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal.

Con efectos de 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en 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:

Uno. Se modifica la disposición adicional trigésima quinta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional trigésima quinta. Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

1. En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, la cuota íntegra estatal a que se refiere el artículo 62 de esta Ley se incrementará en los siguientes importes:

a) El resultante de aplicar a la base liquidable general los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable general (Hasta euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (Euros)	Resto base liquidable general (Hasta euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, la escala prevista en esta letra a).

Cuando el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicará la escala prevista en esta letra a) separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en esta letra a) a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que el resultado de esta minoración pueda resultar negativo.

b) El resultante de aplicar a la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro (Hasta euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (Euros)	Resto base liquidable del ahorro (Hasta euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0	0	6.000	2
6.000,000	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

2. En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, la cuota de retención a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se incrementará en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención (Hasta euros)	Cuota de retención (Euros)	Resto base para calcular el tipo de retención (Hasta euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 84 del Reglamento del Impuesto, la escala prevista en este apartado, sin que el resultado de esta minoración pueda resultar negativo.

Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, se aplicará la escala prevista en este apartado separadamente al importe de dichas anualidades y al resto de la base para calcular el tipo de retención. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en este apartado al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención incrementado en 1.600 euros anuales, sin que el resultado de esta minoración pueda resultar negativo.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones en los citados períodos impositivos, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 52 por ciento.

El citado porcentaje será el 26 por ciento cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

Reglamentariamente podrán modificarse las cuantías y porcentajes previstos en éste apartado.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2012, correspondientes a dicho mes, y a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refieren los artículos 80.1.1.º y 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberán realizarse sin tomar en consideración lo dispuesto en el apartado 2 anterior.

En los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2012, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración lo dispuesto en el apartado 2 anterior, practicándose la regularización del mismo, si procede, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone.

4. En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, los porcentajes de pagos a cuenta del 19 por ciento previstos en el artículo 101 de esta Ley y el porcentaje del ingreso a cuenta a que se refiere el artículo 92.8 de esta Ley, se elevan al 21 por ciento.

Asimismo, durante los períodos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje de retención del 35 por ciento previsto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley, se eleva al 42 por ciento.»

Dos. Se modifica el título de la disposición transitoria vigésima tercera, que queda redactado de la siguiente forma:

«Disposición transitoria vigésima tercera. Tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales y a determinados rendimientos del trabajo.»

Artículo 65. *Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.*

Con efectos de 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en 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:

Uno. El apartado 1 de la disposición adicional vigésima quinta queda redactado de la siguiente forma:

«1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: dichos gastos e inversiones tendrán la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2.b) de esta Ley.

Impuesto sobre Sociedades: dichos gastos e inversiones darán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.»

Dos. La disposición transitoria vigésima queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria vigésima. Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

Sin perjuicio de lo establecido en la disposición derogatoria segunda de esta Ley, el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, prorrogará su vigencia durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014 para los gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.»

Sección 2.ª Impuesto sobre Sociedades

Artículo 66. Coeficientes de corrección monetaria.

Uno. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2014, los coeficientes previstos en el artículo 15.9.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido, serán los siguientes:

	COEFICIENTE		COEFICIENTE
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,3130	En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 1984	2,1003	En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 1985	1,9397	En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 1986	1,8261	En el ejercicio 2002	1,1790
En el ejercicio 1987	1,7396	En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 1988	1,6619	En el ejercicio 2004	1,1480
En el ejercicio 1989	1,5894	En el ejercicio 2005	1,1328
En el ejercicio 1990	1,5272	En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 1991	1,4750	En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 1992	1,4423	En el ejercicio 2008	1,0530
En el ejercicio 1993	1,4235	En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 1994	1,3978	En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 1995	1,3418	En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 1996	1,2780	En el ejercicio 2012	1,0080
En el ejercicio 1997	1,2495	En el ejercicio 2013	1,0000
En el ejercicio 1998	1,2333	En el ejercicio 2014	1,0000

Dos. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.
- b) Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, o en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 9 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996 o en la Ley 16/2012, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace referencia el apartado 9 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado uno.

Artículo 67. Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimiento permanente, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se añade un párrafo al apartado 1 del artículo 17 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente forma:

«1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En este caso será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 85.
- b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
- c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de las letras a) o c) anteriores, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.»

Dos. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.
- b) Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, o en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 9 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996 o en la Ley 16/2012, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace referencia el apartado 9 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado uno.

Artículo 68. *Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.*

Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2014, el porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, será el 18 por ciento para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del mismo. Las deducciones y bonificaciones a las que se refiere dicho apartado incluirán todas aquellas otras que le fueren de aplicación al sujeto pasivo.

Para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014.

A efectos de la aplicación de la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 9. Primero. Uno del Real Decreto ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, y en el artículo 2. Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Artículo 69. *Régimen de las rentas derivadas de la transmisión.*

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se añade un párrafo

a las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 84, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente forma:

«1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero sólo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el período impositivo en que se produzca aquélla, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

b) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados no pertenecientes a la Unión Europea en favor de entidades residentes en territorio español.

c) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades no residentes en territorio español, de establecimientos permanentes en él situados.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero sólo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el ejercicio en que se produzca aquélla, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.»

El resto del apartado 1, permanece sin cambios.

Artículo 70. Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, se modifica la disposición adicional duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional duodécima. Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.

1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.

En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013 y 2014, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.

2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco

sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

4. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 de esta Ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

5. Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 o 2014 y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por ciento a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

6. Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 de esta Ley, la escala a que se refiere el apartado 1 anterior no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.»

Sección 3.^a Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Artículo 71. Tipo de gravamen del Impuesto.

Se modifica la disposición adicional tercera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional tercera. Tipo de gravamen del Impuesto en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

Desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, los tipos de gravamen del 19 por ciento a que se refieren los artículos 19.2 y 25.1.f) de esta Ley se elevan al 21 por 100.

Asimismo, durante el período a que se refiere el párrafo anterior, el tipo de gravamen del 24 por ciento previsto en el artículo 25.1.a) de esta Ley se eleva al 24,75 por ciento.»

Artículo 72. Impuesto sobre el Patrimonio durante 2014.

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

«Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.”

Dos. Se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38.»

Sección 5.ª *Impuestos locales*

Artículo 73. *Coefficientes de actualización de valores catastrales del artículo 32.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.*

Uno. Los coeficientes de actualización de valores catastrales a que se refiere el apartado 2 del artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, quedan fijados para 2014 con arreglo al siguiente cuadro:

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coefficiente de actualización
1984, 1985, 1986 y 1987	1,13
1988	1,12
1989	1,11
1990, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002	1,1
2003	1,06
2006	0,85
2007	0,8
2008	0,73

Dos. Los coeficientes previstos en el apartado anterior se aplicarán en los siguientes términos:

- a) Cuando se trate de bienes inmuebles valorados conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se aplicará sobre el valor asignado a dichos bienes para 2013.
- b) Cuando se trate de valores catastrales notificados en el ejercicio 2013, obtenidos de la aplicación de Ponencias de valores parciales aprobadas en el mencionado ejercicio, se aplicará sobre dichos valores.
- c) Cuando se trate de bienes inmuebles que hubieran sufrido alteraciones de sus características conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, sin que dichas variaciones hubieran tenido efectividad, el coeficiente se aplicará sobre el valor asignado a tales inmuebles, en virtud de las nuevas circunstancias, por la Dirección General del Catastro, con aplicación de los módulos que hubieran servido de base para la fijación de los valores catastrales del resto de los bienes inmuebles del municipio.

CAPÍTULO II
Impuestos Indirectos

Sección 1.ª *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Artículo 74. *Exenciones en operaciones interiores.*

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el número 8º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactado de la siguiente forma:

«8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

- a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a ex-reclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.»

Artículo 75. *Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el apartado Dos del artículo 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactado de la siguiente forma:

«Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- 1.º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario.
- 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.»

Artículo 76. *Devengo en operaciones intracomunitarias.*

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se suprimen el número 6º del apartado Uno del artículo 75 y el párrafo tercero del artículo 76 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 77. *Rectificación de cuotas impositivas repercutidas.*

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el apartado Tres del artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactado de la siguiente forma:

«Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

- 1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.
- 2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.»

Artículo 78. *La prorrata general.*

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el número 1.º del apartado Tres del artículo 104 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactado de la siguiente forma:

«1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.»

Artículo 79. *Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.*

Con efectos de 31 de octubre de 2012 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional sexta. Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

- 1.º Expedir factura en la que se documente la operación.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley.

- 3.º Repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de esta Ley. Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades».

Sección 2.ª Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Artículo 80. Escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios.

Con efectos de 1 de enero de 2014, la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 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, será la siguiente:

ESCALA	Transmisiones directas (Euros)	Transmisiones transversales (Euros)	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros (Euros)
1.º Por cada título con grandeza	2.672	6.699	16.061
2.º Por cada grandeza sin título	1.911	4.789	11.466
3.º Por cada título sin grandeza	761	1.911	4.597

Sección 3.ª Impuestos Especiales

Artículo 81. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:

Uno. Se introduce una letra ñ) en el apartado 1 y se modifica el apartado 2 del artículo 66, que quedan redactados de la siguiente forma:

«ñ) Los medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un periodo no superior a tres meses, siempre que no les resulte de aplicación la exención prevista en la letra c) de este apartado.

2. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de la exención a que se refiere la letra d) será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.»

Dos. Se introduce un artículo 70 bis con la siguiente redacción:

«Artículo 70 bis. Cuota del Impuesto.

1. La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los tipos impositivos regulados en el artículo 70.
2. No obstante, la cuota tributaria se fijará por cada mes o fracción de mes que los medios de transporte se destinen a ser utilizados en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se trate de vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - 1.º Que la puesta a disposición se produzca como consecuencia de la relación laboral que se mantenga con la persona física residente, ya sea en régimen de asalariado o no.
 - 2.º Que se destine el vehículo a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente.
 - b) Cuando se trate de medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un periodo superior a tres meses.

En concreto, la cuota tributaria será el resultado de multiplicar el importe determinado conforme al apartado 1 por los siguientes porcentajes:

Los 12 primeros meses: 3 por 100.

De los 13 a los 24 meses: 2 por 100.

De los 25 meses en adelante: 1 por 100.

El importe de la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en este apartado no podrá ser superior al importe de la misma calculada conforme al apartado 1.»

Tres. El apartado 1 del artículo 71 queda redactado de la siguiente forma:

«1. El impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Cuando la cuota tributaria se haya determinado conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 70 bis, y los órganos de la Administración Tributaria lo consideren necesario, junto con la correspondiente autoliquidación se garantizará el importe restante que hubiese correspondido ingresar si la cuota tributaria se hubiese determinado conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 70 bis, mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución.

El importe de la garantía será devuelto cuando se acredite que el medio de transporte se ha enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto.

La utilización del medio de transporte dentro del territorio de aplicación del impuesto durante un periodo de tiempo superior al declarado sin que hubiera sido objeto de regularización por el sujeto pasivo, dará lugar a la liquidación de la cuota tributaria del impuesto calculada de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 70 bis minorada en el importe previamente ingresado.»

Trigésima segunda. Interés legal del dinero.

Uno. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, éste queda establecido en el 4 por ciento hasta el 31 de diciembre del año 2014.

Dos. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será del 5 por ciento.

Tres. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere el artículo 38.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, será del 5 por ciento.

Quincuagésima primera. Actividades prioritarias de mecenazgo.

Uno. De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, durante el año 2014 se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las siguientes:

- 1.^a Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
- 2.^a La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- 3.^a Las actividades llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.
- 4.^a Las actividades llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.
- 5.^a La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

- 6.^a Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- 7.^a Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
- 8.^a La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo IX de esta Ley.
- 9.^a La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 y realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.
- 10.^a El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- 11.^a Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.
- 12.^a Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.
- 13.^a Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por el Real Decreto 1638/2009, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
- 14.^a Las llevadas a cabo por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación de jóvenes talentos deportivos y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.

Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

Dos. Los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002, se elevarán en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades incluidas en el apartado anterior.

Quincuagésima segunda. Beneficios fiscales aplicables a «Donostia/San Sebastián, Capital Europea de la Cultura 2016».

Uno. La celebración de «Donostia/San Sebastián, Capital Europea de la Cultura 2016» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2016.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Quincuagésima tercera. Beneficios fiscales aplicables a «Expo Milán 2015».

Uno. La celebración de «Expo Milán 2015» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2014 hasta el 30 de junio de 2016.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Quincuagésima cuarta. Beneficios Fiscales aplicables al «Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón».

Uno. El «Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración de este programa será de 1 de enero de 2014 a 31 de diciembre de 2014.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la mencionada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Quincuagésima quinta. Beneficios fiscales aplicables al «Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014».

Uno. El «Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración de este programa será de 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2014.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la citada Ley 49/2002.

Quincuagésima sexta. Beneficios fiscales aplicables al «Madrid Horse Week».

Uno. «Madrid Horse Week» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2016.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Quincuagésima séptima. Beneficios fiscales aplicables al «III Centenario de la Real Academia Española».

Uno. El «III Centenario de la Real Academia Española» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Quincuagésima octava. Beneficios fiscales aplicables al «120 años de la Primera Exposición de Picasso. A Coruña, febrero-mayo de 2015».

Uno. Los «120 años de la Primera Exposición de Picasso. A Coruña, febrero-mayo de 2015» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Quincuagésima novena. Beneficios fiscales aplicables al «IV Centenario de la segunda parte de El Quijote».

Uno. El «IV Centenario de la segunda parte de El Quijote» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2016.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Sexagésima. Beneficios fiscales aplicables al «World Challenge LFP/85.º Aniversario de la Liga».

Uno. La celebración del «World Challenge LFP/85.º Aniversario de la Liga» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales del mecenazgo.

Dos. La duración de este programa será de 1 de enero de 2014 a 31 de diciembre de 2016.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará en conformidad a lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente en conformidad a lo dispuesto en la mencionada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la citada Ley 49/2002.

Sexagésima primera. Beneficios fiscales aplicables a «Juegos del Mediterráneo de 2017».

Uno. Los «Juegos del Mediterráneo de 2017» tendrán la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2017.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Sexagésima segunda. Beneficios fiscales aplicables a la celebración del «IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco».

Uno. La celebración del «IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco», que se celebrará en 2014, tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos

fiscales al mecenazgo. Esta consideración es complementaria y coherente con la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará hasta el 31 de diciembre de 2014.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa será competencia del Consorcio Greco 2014, creado conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado Tres.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002».

Sexagésima tercera. Beneficios fiscales aplicables a la celebración de la «Sesenta Edición del Festival Internacional de Teatro Clásico de Mérida».

Uno. La Sesenta Edición del Festival Internacional de Teatro Clásico de Mérida tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la mencionada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Sexagésima cuarta. Beneficios fiscales aplicables a la conmemoración del «Año de la Biotecnología en España».

Uno. La celebración del «Año de la Biotecnología en España» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde 1 de enero de 2014 a 31 de diciembre de 2014.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la citada Ley 49/2002.

Sexagésima quinta. Bonificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para Lorca, Murcia.

Uno. Se concede una bonificación del 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes al ejercicio 2014, con los mismos requisitos establecidos para la exención regulada en este Impuesto en el artículo 12 del Real Decreto-ley

6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

Dos. La bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, el resto de bonificaciones legalmente previstas.

Tres. La disminución de ingresos que lo establecido en esta disposición produzca en el Ayuntamiento de Lorca será compensada con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Octogésima. Determinación del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) para 2014.

De conformidad con lo establecido en el artículo 2.2 del Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional y para el incremento de su cuantía, el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) tendrá las siguientes cuantías durante 2014:

a) El IPREM diario, 17,75 euros.

b) El IPREM mensual, 532,51 euros.

c) El IPREM anual, 6.390,13 euros.

d) En los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional ha sido sustituida por la referencia al IPREM en aplicación de lo establecido en el Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, la cuantía anual del IPREM será de 7.455,14 euros cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.390,13 euros.

Tributos Oficinas Liquidadoras

- **ACTUACIONES DE INSPECCIÓN SOBRE EL IVA DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS**

- RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 28 DE OCTUBRE DE 2013 24

- **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

- SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO 32

- » Cálculo de las remuneraciones por funciones de dirección 32
 - » Titularidad de una cuenta bancaria 32
 - » Deducción de gastos por última enfermedad 32
 - » Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar: Aportación de inmuebles y efectivo a la empresa dos días antes del fallecimiento 33
 - » Subsanación de una escritura de donación 33
 - » Reducción del 95% de vivienda habitual: traslado a la vivienda de la hija por motivos de salud sin abandonar la residencia habitual 33
 - » Aplicación de la reducción por parentesco a un sobrino político 34
 - » Uniones de hecho 34
 - » Plazo de prescripción con juicio de testamentaría 34
 - » Reducción del 95% por transmisión de empresa 35
 - » Extinción de usufructo 35
 - » Aplicación de la reducción por parentesco a un sobrino político 35
 - » Donación de fincas y afectación a una actividad empresarial 36
 - » Reducción del 95% a una comunidad de bienes que explota inmuebles 36

- **NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA**

- PRESENTACIÓN TELEMÁTICA

- » Orden 22/2013, de 13 de diciembre, de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, por la que se regulan las obligaciones formales de los notarios en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones públicas 37

ACTUACIONES DE INSPECCIÓN SOBRE EL IVA DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de Octubre de 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”*.

En el presente caso el Director del Departamento de Inspección de la AEAT basa exclusivamente su recurso en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de ..., no porque así lo manifieste en su escrito de interposición sino porque no cita ninguna resolución de este Tribunal Central ni de otros Tribunales económico-administrativos Regionales cuyos criterios pudieran entrar en conflicto con el de la resolución del TEAR recurrida.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada -siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos

de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada. Considera, en concreto, que los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso con anterioridad a la Ley 2/2010, de 1 de marzo, y pueden -en contra de lo sostenido por el TEAR- ser objeto de regularización en este sentido.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de los efectos de la sentencia del TJUE y de la Ley 2/2010, contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

TERCERO. Admitido, pues, a trámite el recurso, la cuestión controvertida consiste en determinar si los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 (Asunto C-154/08), pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010 que modifica el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CUARTO. La sujeción al IVA de los servicios de liquidación prestados por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario ha sido una cuestión controvertida.

En un primer momento, la Dirección General de Tributos, en Resolución de 9 de junio de 1994, declaró sujetos al IVA los servicios de apoyo a la gestión tributaria que llevan a cabo dichas oficinas, al entender que los Registradores de la Propiedad no se integraban en la estructura orgánica de las Comunidades Autónomas. Incluyó, por tanto, entre las actividades empresariales y profesionales la actividad de liquidación y calificó como empresario o profesional a quien la llevaba a cabo, la Oficina Liquidadora.

Este criterio fue también el adoptado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución 7130/1995 de 19 de diciembre de 1996 e igualmente fue respaldado por diversos Tribunales de Justicia, al sostener que los Registradores gozaban de independencia en la organización de los medios humanos y materiales de las oficinas liquidadoras. Así, baste citar por todas, sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de marzo y de 31 de mayo de 1999 (Rec. nº 256/1997), en las cuales, pese a reconocerse expresamente que las funciones ejercidas por la oficina liquidadora se insertan plenamente en la idea de ejercicio de potestades públicas, dan origen a actos administrativos y constituyen elementos integrantes del procedimiento de gestión tributaria, se consideró que ello no las excluía automáticamente de ser una actividad profesional sino, más bien al contrario, sostiene que lo importante no es la naturaleza del servicio que se preste o el ejercicio de las facultades para su realización, sino el ámbito de autonomía e independencia con el que el prestador del servicio organiza los medios de producción para dicha prestación, Y, en la medida que considera que el registrador tiene dicha independencia, entendió que estas operaciones estaban sujetas al IVA.

Sin embargo, diversos Tribunales Superiores de Justicia defendieron lo contrario, esto es, la no sujeción al IVA de dichas actividades, por tratarse del ejercicio de una función pública sometida a control administrativo.

En tal estado de cosas, el Tribunal Supremo zanjó la polémica en sus sentencias de fechas 3 y 12 de julio de 2003 (Rec. nº 226/2002 y 42/2002), concluyendo los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a las Comunidades Autónomas, estaban no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, al entender que “el requisito de la realización “directa” del servicio por el Estado, o ente territorial una vez cedido el tributo, lo cumple la Comunidad Autónoma, a través de una oficina administrativa conectada a ella”.

Esta sentencia provocó, lógicamente, el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos que declaró, a través de contestaciones a diferentes consultas, que los servicios de los registradores-liquidadores estaban no sujetos al IVA (Resolución DGT 1902-03). Por su parte, la Audiencia Nacional modificó su criterio en sentencia posterior de 23 de octubre de 2003.

Como consecuencia del pronunciamiento jurisprudencial del Tribunal Supremo, con la consiguiente práctica administrativa que conllevó, la Comisión abrió un procedimiento de infracción contra España que, tras los trámites oportunos, finalizó con la interposición de un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia por vulneración de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva IVA (actualmente, artículo 9.1 Directiva 2006/112/CE), es decir, por no someter a gravamen en el IVA la actividad de los registradores-liquidadores que, según la Comisión, es una prestación de servicios que constituye una actividad económica ejercida de forma independiente. Junto a ello se invocó por la Comisión la infracción de la normativa de los recursos propios, ya que al no considerar sujetos tales servicios se produjo una merma en el cálculo de la base de los recursos propios procedentes del IVA. Sin embargo la Comisión no trasladó esta alegación al suplico de la demanda, por lo que el Tribunal de Justicia declaró su inadmisibilidad. Por último, la Comisión aclaró que no incluía en su recurso la infracción del artículo 234 TCE (ahora, artículo 267 TJUE), por el hecho de que el Tribunal Supremo no hubiera planteado una cuestión prejudicial, por lo que el Tribunal de Justicia no consideró necesario pronunciarse sobre la excepción de inadmisibilidad planteada por España en relación con este motivo.

Como resultado de este recurso el TJUE, en su sentencia de 12 de noviembre de 2009 (Asunto C-154/08), entendió que dichos servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores deben considerarse sujetos y no exentos del IVA.

De este modo en el apartado 127 se señala:

“Por lo tanto, habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una oficina liquidadora, no están sujetos al IVA”.

Argumenta la Sentencia que dicha función debe calificarse como prestación de servicios a título oneroso que constituye una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva negando cualquier virtualidad a la dependencia funcional respecto a la Comunidad Autónoma así como la posibilidad de acogerse al supuesto de no sujeción previsto en el anterior artículo 5.6 de la Ley, vigente artículo 7.5 LIVA. Así se afirma:

Apartado 90:

“Habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva. En estas circunstancias, las actividades de liquidación y de recaudación realizadas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso a efectos del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva y una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de esta Directiva”.

Apartado 106:

“En estas condiciones, la dependencia funcional de los registradores-liquidadores respecto de las Comunidades Autónomas que pueden darles instrucciones, así como la sujeción de los registradores-liquidadores a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con las Comunidades Autónomas con respecto al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva (véanse, asimismo, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 12, antes citadas)”.

Apartado 118:

“En consecuencia, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en circunstancias similares, aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 20, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 22)”.

Apartado 119:

“Esta conclusión viene confirmada, además, por el hecho de que, como se desprende el apartado 112 de la presente sentencia, en tanto que excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva debe ser objeto de una interpretación estricta. Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos

del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción”.

Apartado 122:

De lo anterior se deduce que nada en el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros.

Apartado 123:

Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente”.

Finalmente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación a la existencia de doctrina del Tribunal Supremo en la materia destaca que:

“Apartado 124:

Por último, el Reino de España ha invocado su dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión, puesto que éste tiene su origen en la sentencia del Tribunal Supremo.

Apartado 125:

Sobre este particular, es preciso señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cabe declarar, en principio, la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro con arreglo al artículo 226 CE : cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente (sentencia de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia, C-129/00, Rec. p. I-14637, apartado 29 y jurisprudencia citada).

Apartado 126:

En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló también que, si bien no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por éste (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 32).”

La consecuencia directa e inmediata de esta declaración del TJUE no se hace esperar, y así se promulga la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta. En efecto, el artículo 1 de la Ley 2/2010 modifica el artículo 4 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, aclarando expresamente que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional “c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario”.

Esta nueva redacción entró en vigor el 1 de enero de 2010.

Así las cosas, resta examinar si con anterioridad al 1 de enero de 2010 los servicios prestados por los Registradores como oficinas liquidadoras están o no sujetos al IVA y si pueden ser, en consecuencia, regularizados por la Administración cuando se constate la falta de repercusión del Impuesto, si bien limitada a las situaciones jurídicas a las que sea aplicable y respecto de las que no exista cosa juzgada material, prescripción o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes.

QUINTO. En primer término, advierte el TEAR que la sentencia del TJUE no señala los posibles efectos de dicha sentencia sobre las obligaciones del Reino de España y en particular no condena a España a realizar la regularización a terceros. En relación con ello, este Tribunal Central debe señalar que las sentencias dictadas en los procesos por incumplimiento estatal tienen un carácter declarativo, limitándose a constatar el incumplimiento por parte del Estado miembro y sin que el TJUE pueda anular las disposiciones o los actos de Derecho interno que se declaran contrarios al Derecho comunitario. Corresponde, en su caso, al Estado infractor adoptar las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento sin que el TJUE pueda señalar vías concretas de ejecución que coarten esa libertad de apreciación. En este sentido, entre otras, la STJCE de 23-02-1961 (Asunto 30/59) ya afirmó: “no corres-

ponde al Tribunal, en el caso de que estime el recurso, el dictar a la Alta Autoridad las medidas que la sentencia de anulación debería llevar consigo, limitándose a dejar el asunto en manos de la Alta Autoridad”.

La sentencia dictada en este tipo de procesos produce el efecto vinculante propio de cosa juzgada. En palabras del propio TJUE, “*la declaración, en un una sentencia con efecto de cosa juzgada respecto al Estado miembro de que se trate, de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario, implica para las autoridades nacionales competentes la prohibición de pleno derecho de aplicar una disposición nacional que haya sido declarada incompatible con el Tratado y, en su caso, la obligación de adoptar las disposiciones necesarias para dar plena efectividad al Derecho Comunitario*” (Asuntos 24 y 97/89).

Ante la existencia de una sentencia en la que se declare el incumplimiento, el Estado miembro de que se trate está obligado a adoptar, sin poder oponer a ello ningún obstáculo, todas las medidas adecuadas para eliminar el incumplimiento, de tal modo que todos los órganos del Estado miembro tienen la obligación de asegurar, en el ámbito de sus respectivos poderes, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia.

El Tratado no especifica el plazo dentro del cual los Estados miembros deben ejecutar la sentencia declarativa de incumplimiento. Únicamente la jurisprudencia comunitaria ha constatado que “*la ejecución de la sentencia debe iniciarse inmediatamente y completarse en el menor plazo posible*” (STJCE 6-11-1985 Asunto 131/84).

Por último, debe destacarse la eficacia erga omnes de la sentencia que declara el incumplimiento estatal, de tal manera que cualquier Estado miembro o particular puede prevalerse de ella. La interpretación de los Tratados realizada por el TJUE como consecuencia de un recurso de incumplimiento se impone a las jurisdicciones nacionales.

Así las cosas, junto a los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y confianza legítima invocados por el TEAR, deben igualmente traerse a colación los principios, en primer lugar, de primacía del Derecho comunitario, el cual ha de ser respetado por el conjunto de los poderes públicos, tanto el judicial como el administrativo; y el principio de lealtad comunitaria recogido en el artículo 10 TCE que, puesto en relación con el alcance declarativo de las sentencias del TJUE, da lugar a una peculiar fuerza ejecutiva de tales pronunciamientos (razón por la cual la doctrina procesalista reciente prefiere hablar de “*fuerza vinculante*”), en virtud de la cual ex artículo 244 TCE “*las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva en las condiciones que establece el artículo 256*”. No corresponde, como ya hemos dicho, al Tribunal de Justicia sino al propio Estado miembro corregir el incumplimiento a través de las medidas necesarias para la ejecución (artículo 228 TCE).

SEXTO. Señala el TEAR que tampoco sería posible la regularización dado el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias escritas en las que se cambió de criterio para recoger la no sujeción sentada por el Tribunal Supremo, de conformidad con el artículo 89 de la Ley General Tributaria, extendiendo dicho carácter vinculante incluso a las contestaciones a las consultas que se hubieran planteado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria. No es correcta tal conclusión. En primer término porque no tiene cuenta la previsión que contiene la propia Ley General Tributaria en el apartado primero de su disposición transitoria segunda según la cual “*Lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de esta ley se aplicará a las consultas tributarias escritas que se presenten a partir del 1 de julio de 2004. Las consultas presentadas antes de esa fecha se registrarán por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 8.º de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*”. Y en segundo lugar, porque como señala el propio artículo 89.1 de la LGT, en efecto, los órganos de aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias vinculantes, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable, lo que precisamente sucedió en el presente caso a partir del momento en el que recayó la sentencia del TJUE.

SÉPTIMO. Por su parte, se argumenta por quien en su día fue interesado en la resolución dictada en única instancia que sienta el criterio objeto del presente debate, que la modificación operada en el artículo 4 LIVA no fue dotada de carácter retroactivo por la Ley 2/2010, la cual, sin embargo, sí atribuyó expresamente tal eficacia retroactiva a la modificación de otros preceptos. En relación con ello, debe precisarse que la regularización practicada por la Inspección respecto del IVA de los ejercicios 2007 y 2008, no invoca como fundamento jurídico de la misma la aplicación retroactiva del citado artículo 4 de la LIVA, sino la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, por lo que lo habrá de analizarse es, en consecuencia, si la sentencia del TJUE permite dicha regularización. Sin perjuicio de la observación anterior, a juicio de este Tribunal Central, no resulta preciso que se dotara a esta modificación del artículo 4 de la Ley reguladora del IVA - meramente aclaratoria, pues- de carácter retroactivo, pues de conformidad con la sentencia Edis (TJCE 15-9-1998 Asunto C-231/96) la Interpretación que da el TJUE de una determinada norma, aclara y específica, cuando es necesario, el significado y alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor.

OCTAVO. Cuestión diferente de todas las anteriores, es el efecto que la sentencia del TJUE tiene en relación con los particulares afectados, en este caso los Registradores de la Propiedad.

El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores - a la luz de la interpretación de la Directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia- han estado siempre sujetos al IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del “efecto directo” de las normas comunitarias para aplicar directamente la Directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquélla, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la Directiva había hecho el Tribunal Supremo del Reino de España.

La construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con anterioridad al Tratado de Lisboa, de las Comunidades Europeas), de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que:

“...la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos..., un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad.... Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos... Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones...”

De acuerdo con ello el principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea.

La aplicación directa del derecho comunitario aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los Reglamentos. No obstante el mismo es extensible al resto de las normas comunitarias.

Con relación al efecto directo de las Directivas, el TJUE lo abordó por primera vez en Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Asunto Van Duyn, C-41/74, y posteriormente en las Sentencias de 5 de abril de 1979, Asunto Ratti, y de 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras, en las cuales estableció que si

“las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, -que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado- si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98)”.

En el Asunto Ratti, el TJUE estableció que una directiva puede ser eficaz al margen de la norma o acto de transposición de modo que si de su contenido se deducen derechos o deberes subjetivos, tendrá efecto directo sobre los ciudadanos, que no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva. Así lo afirma el Tribunal cuando en dicha sentencia señala que:

“...una jurisdicción nacional ante la que un justiciable que se ha ajustado a las disposiciones de una Directiva presenta un recurso dirigido a la aplicación de una disposición incompatible con esa directiva no introducida en el orden jurídico interno..., debe acceder a la demanda, si la obligación es incondicional y suficientemente precisa”.

La doctrina del efecto directo, aquí sucintamente descrita, puede adoptar dos manifestaciones distintas. El efecto directo horizontal y vertical. El efecto directo horizontal se produce cuando la invocación del derecho comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente a otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación. Por su parte, el efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente. Como se observa, es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir aquél en que es el Estado es quien hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

Ahora bien, tal como recordaba este Tribunal Central en su resolución de 20 de septiembre de 2012 dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG 2147/2012), el efecto directo vertical descendente está proscrito en el ámbito comunitario:

“...es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa”.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. **Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.**

En este sentido es de recordar la Sentencia de fecha 26 de febrero de 1986, Asunto Marshall 154/84, en la que el Tribunal expone:

“46. Es necesario recordar que, según constante doctrina del Tribunal de Justicia (en particular, su sentencia de 19 de enero de 1982 Asunto 8/81, *Becker Finanzamt Münster-Innenstadt* (1982), p. 53), cuando las disposiciones de una directiva se presenten, en cuanto a su objeto, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones puedan ser invocadas por un particular contra el Estado cuando éste no cumpla la trasposición de una Directiva al ordenamiento nacional dentro del plazo establecido o cuando trasponga incorrectamente dicha Directiva.(...)”

48. En cuanto al argumento de que una Directiva no puede invocarse en contra de un individuo, debe señalarse que según el artículo 189 del Tratado CEE, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para invocarla frente a un Tribunal Nacional, sólo existe en relación con “cada Estado miembro al que se dirige”. De ello se deduce que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a un particular y que una disposición de una directiva no puede ser invocada como tal contra dicha persona”.

En el mismo sentido la Sentencia de fecha 11 de junio de 1987, Asunto Pretore di Saló, C-14/86, la cual señaló:

“18. El órgano jurisdiccional nacional pretende pues, fundamentalmente, saber si la Directiva 78/659 puede tener, por sí misma y con independencia de la ley interna de un Estado, el efecto de determinar o de agravar la responsabilidad penal de quienes infringen sus disposiciones.

19. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha decidido en su sentencia de 26 de febrero de 1986 (*Marshall*, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 737) “que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a cargo de un particular, y que lo dispuesto en una directiva no puede pues ser invocado como tal contra dicha persona”. De una directiva no incorporada al ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no pueden derivarse pues obligaciones para los particulares frente a otros particulares ni, con mayor razón, frente al propio Estado.

20. En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 78/659 del Consejo, de 18 de julio de 1978, no puede producir el efecto, por sí misma y con independencia de una ley interna de un Estado miembro adoptada para su aplicación, de determinar o agravar la responsabilidad penal de los que infringen sus disposiciones.”

En este sentido, en la sentencia de 9 de diciembre de 2003 (Asunto C-129/00 Comisión contra República Italiana), dictada también con ocasión de un recurso por incumplimiento, el TJUE no se limitó a declarar incorrecta la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales nacionales de un Estado miembro, sino que además formuló expresamente las siguientes consideraciones:

“Apartado 29.

“El fracaso de un Estado Miembro de su obligación se establecerá con arreglo al artículo 226 CE, cualquiera que sea el organismo de dicho Estado cuya acción u omisión es la causa del incumplimiento de sus obligaciones, incluso en el caso de una institución constitucionalmente independiente (sentencia 77/69 Comisión v Bélgica [1970] ECR 237, apartado 15)”. Apartado 33.

“Apartado 33.

“Cuando la legislación nacional ha sido objeto de diferentes interpretaciones jurisprudenciales pertinentes, algunas que conducen a la aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario, otras que conduzcan a la aplicación contraria, procede considerar que, al menos, dicha legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario”.

“Apartado 41.

“A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que, al no modificar (2) El artículo 29 de la Ley n.º 428/1990, que es interpretado y aplicado por las autoridades administrativas y una proporción sustancial de los tribunales, incluida la Corte suprema di cassazione, de tal manera que el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos percibidos en contra de las normas comunitarias se hace excesivamente difícil para el contribuyente, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE”.

A la vista de lo hasta ahora expuesto y por aplicación de la doctrina citada, este Tribunal Central considera que una Directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada, como sucede en el presente caso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía,

ACUERDA: Desestimarlo.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Sentencias Tribunales Superiores de Justicia y Tribunal Supremo

CÁLCULO DE LAS REMUNERACIONES POR FUNCIONES DE DIRECCIÓN. TRIBUNAL SUPREMO.

SENTENCIA DE 18 DE JULIO DE 2013.

La temática del litigio radica en decidir cómo se computa el 50%, a efectos de determinación de las remuneraciones para la aplicación de la reducción del 95% por transmisión sucesoria de empresa. Los ingresos profesionales percibidos por el causante eran: Inmobiliaria G, S.A 200.000 pesetas, dietas Consejo; Agrícola G, S.A. 200.000 pesetas, dietas Consejo; Automoción E, S.A. 200.000 pesetas; dietas Consejo Distribuidora O, S.A. 6.265.077 pesetas, sueldo directivo.

Para la Administración en el cómputo de ese 50% han de incluirse las cantidades percibidas en todas las entidades. Para los recurrentes, con cita de una resolución de la Dirección General de Tributos y el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, sostienen que el cómputo del 50% ha de llevarse a cabo entidad por entidad, y, por tanto, sin tener en cuenta otros ingresos que los que provienen de la entidad a aplicar la reducción.

Con los datos referidos para el Tribunal es necesario estimar la pretensión de los recurrentes, pues el Decreto 1704/1999 mencionado, en el artículo 5.2 establece que el cómputo del porcentaje de las remuneraciones se efectuará de forma separada para cada una de las entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

TITULARIDAD DE UNA CUENTA BANCARIA. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES.

SENTENCIA DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2012.

La causante falleció el 20 de febrero del año 2004. Desde el 2 de julio del año 2002 hasta el 2 de julio del año 2003 era la titular exclusiva de una cuenta bancaria, en la que figuraban 221.000 euros, un año antes de producido el deceso. De los 221.000 euros, 120.000 euros se retiraron en efectivo el 16 de julio de 2003. Respecto de 101.000 euros, el 17 de octubre de 2003 se produjo el traspaso a otra cuenta bancaria de titularidad compartida con su marido, el recurrente, retirándose 100.000 euros el 27 de octubre de 2003.

Para la Sala, no se ha demostrado que la cantidad dineraria de 221.000 euros no fuese de titularidad exclusiva de la fallecida. Se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley del Impuesto, en el sentido de que “se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios”.

DEDUCCIÓN DE GASTOS POR ÚLTIMA ENFERMEDAD. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES. SENTENCIA DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2012.

La cuestión objeto de controversia versa sobre la de deducción por los gastos última enfermedad, cuando los conceptos y cuantías no responden al tratamiento de la dolencia que acabó con la vida de la causante, sino a la asistencia de la misma y a mejorar su calidad de vida, dentro de lo posible en cuanto persona enferma desde hacía casi quince años.

Si no se justificó esta relación ni el pago por los herederos, no se cumplen los requisitos del artículo 14 b) de la Ley del impuesto.

REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: APORTACIÓN DE INMUEBLES Y EFECTIVO A LA EMPRESA DOS DÍAS ANTES DEL FALLECIMIENTO. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. SENTENCIA DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2012.

La cuestión controvertida se debe a la intención de los recurrentes de aplicar la reducción del 95% por transmisión sucesoria de empresa, cuando se realizó una ampliación capital con cargo a unos inmuebles y efectivo dos días antes del fallecimiento del causante. Considera la Inspección actuante, la ineficacia frente a terceros de los acuerdos de ampliación de capital social, si no constan inscritos en el Registro Mercantil ni publicados en el BORME, así como la anomalía de las operaciones de ampliación realizadas, dadas las circunstancias concurrentes, que en términos de legalidad y justicia tributaria no pueden dar lugar a la pretensión actora de aplicar la reducción del 95%.

Para la Sala, difícilmente puede considerarse que los bienes inmuebles y efectivo aportados en una ampliación de capital acordada en dos días antes del fallecimiento resultaban afectos a las necesidades y actividad social de la empresa, dada su procedencia. De otra parte, aun cuando es cierto que la inscripción de los acuerdos sociales de ampliación de capital en el Registro Mercantil, aún siendo obligatoria, no es un requisito que condicione la existencia y validez de los mismos entre los socios, surtiendo pues efectos entre ellos, cual alega la actora, debe señalarse que estamos aquí ante su eficacia respecto de terceros, en este caso la Hacienda Pública autonómica correspondiente.

En consecuencia con lo anterior, y en nuestro caso, y teniendo en consideración las fechas señaladas, en el momento del devengo del impuesto, no resultaba oponible, a estos efectos tributarios, la ampliación de capital adoptada por la Junta Universal de socios en fecha, dado que su inscripción registral es posterior a dicha fecha de devengo del tributo.

SUBSANACIÓN DE UNA ESCRITURA DE DONACIÓN. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN. SENTENCIA DE 3 DE DICIEMBRE DE 2012.

La cuestión a resolver en el presente recurso consiste en determinar si se ha producido el hecho imponible de la donación, esto es, si el actor ha adquirido por esta vía valores y un fondo de inversión, mediante escritura pública de 27 de diciembre de 2006, que es lo que sostiene la oficina gestora; o, si, por el contrario la donación que aparece recogida en ese documento público es fruto de un error, que se ha rectificado por medio de una segunda escritura de fecha 26 de enero de 2007.

La realidad de las alegaciones del actor, esto es, que en la primera escritura hubo un error en la Notaría al interpretar el encargo de los interesados y que el mismo es reconocido por el Notario autorizante, no resulta de esta segunda escritura de 26 de enero de 2007, ya que lo que resulta de la misma, tras su lectura, es la voluntad de los otorgantes de rectificar la primera en los términos que se exponen en la misma y su manifestación de que hubo tal error, pero no que ello sea asumido por el Notario.

El artículo 153 del Reglamento Notarial permite la subsanación de errores materiales, omisiones y defectos de forma padecidos en los instrumentos públicos, subsanación que puede afectar a elementos relevantes del negocio de que se trate, como sería claramente, el supuesto alegado por el actor. Ahora bien, la llamada escritura de rectificación (que así se rubrica) no aparece redactada al amparo del citado precepto por lo que hay que entender que la rectificación no procede de que así lo entienda el Sr Notario, sino de que así lo manifiestan las partes y en tal sentido se recoge en la segunda escritura.

REDUCCIÓN DEL 95% DE VIVIENDA HABITUAL: TRASLADO A LA VIVIENDA DE LA HIJA POR MOTIVOS DE SALUD SIN ABANDONAR LA RESIDENCIA HABITUAL. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA. SENTENCIA DE 10 DE DICIEMBRE DE 2012.

La cuestión que se somete a estudio se centra en comprobar si procede la aplicación de la reducción del 95 % prevista por la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de la causante, alegando para ello que el traslado a la vivienda de la hija, hecho por el que se ha denegado la reducción discutida, se realizó debido a su estado de salud, pero manteniendo el que era su domicilio habitual.

El traslado de la causante a la vivienda de su hija para recibir los cuidados adecuados a su enfermedad, aunque sin abandonar totalmente su residencia habitual no se puede considerar como un traslado efectivo y permanente que haga perder el carácter de vivienda habitual a aquella en donde ha venido residiendo, primero con su esposo, y después sola una vez que se quedó viuda, por lo que el traslado a la casa de su hija no lo ha sido con el carácter permanente que se exige para impedir la aplicación de la

reducción solicitada, sino que lo ha sido con el único objeto de poder ser atendida de forma adecuada a su enfermedad. Por ello procede aplicar la reducción del 95%.

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO A UN SOBRINO POLÍTICO. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN. SENTENCIA DE 14 DE DICIEMBRE DE 2012.

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

Para la Sala, los Tribunales Superiores de Justicia no han dado una respuesta uniforme a la cuestión, pero esta circunstancia ya fue analizada por este Tribunal de modo que sí hay un criterio que deba de seguirse y por otro lado las Resoluciones del Tribunal Económico Central ni tiene fuerza vinculante para los Tribunales de Justicia, ni puede prevalecer a lo resuelto por estos.

El legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967. El interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante, sin que quepa, ya, la “fictio iuris” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

UNIONES DE HECHO. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS. SENTENCIA DE 26 DE DICIEMBRE DE 2012.

El objeto del presente procedimiento lo constituye la determinación del Grupo en el que corresponde incluir a las uniones de hecho, bien en el Grupo II o Grupo IV, al ser la pretensión de la interesada la aplicación de las reducciones y coeficientes entre cónyuges, al haber mantenido la recurrente con la causante una relación convivencial permanente y continuada durante años y en el momento de los hechos no existía una Ley que equiparase las uniones de hecho con el matrimonio.

La Sala, aun participando de la sensibilidad social que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables o “more uxorio”, no puede obviar, ni tergiversar, el estricto sometimiento a la ley a que está obligada, dada la normativa vigente a la fecha del devengo. Es incuestionable la existencia de situaciones de convivencia “more uxorio” no prohibidas por la Ley, e incluso, en ciertos aspectos amparados por ella, y que la tendencia actual es atribuir la máxima plenitud de efectos a estas situaciones, pero no se puede olvidar el límite que para el Tribunal tiene el sometimiento a la ley.

PLAZO DE PRESCRIPCIÓN CON JUICIO DE TESTAMENTARÍA. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES. SENTENCIA DE 20 DE DICIEMBRE DE 2012.

La cuestión versa en si se entiende prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación por el transcurso de más de cuatro años, sin que la Administración realizase actuación interruptiva alguna, cuando existe un juicio de testamentaría.

Por efecto del juicio de testamentaría quedó suspendido el plazo de que dispone la administración para emitir su liquidación. Si conforme al art. 69.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedan interrumpidos los plazos y por tanto el de presentación de la declaración hasta la finalización del proceso judicial, paralelamente queda interrumpido el plazo de que dispone la Administración para liquidar. Suspendido el plazo para determinar por el sujeto pasivo el importe de la deuda tributaria y liquidar, también queda suspendido el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria practicando la correspondiente liquidación, aunque el art. 69 le reconozca el derecho a determinadas cautelas, como requerir la presentación de la declaración sin liquidación (art. 69.3) o con liquidación a reserva (art. 69.9), pero fuera del supuesto de este último precepto, queda siempre interrumpido el plazo para determinar la deuda tributaria practicando liquidación.

REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA.**SENTENCIA DE 10 DE ENERO DE 2013.**

La práctica totalidad del activo de una sociedad estaba constituido por un inmovilizado financiero que se concretaba en acciones representativas del 27,68 por 100 del capital social de otra entidad, la cual a su vez actúa como holding de cuatro sociedades industriales del sector farmacéutico. Para la aplicación de la reducción del 95% por transmisión sucesoria de una empresa, se requiere que la primera sociedad realice una actividad empresarial, y que la participación en las acciones del holding, a los efectos de no computarse como valores, otorgara el referido porcentaje de los derechos de voto, y se poseyera con la finalidad de gestionar la participación, se dispusiera de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y, a su vez, el holding no tuviera más de la mitad de su activo constituido por valores o fuera de mera tenencia de bienes.

El problema pudiera suscitarse, en el hecho de que entre la sociedad y las cuatro farmacéuticas, se interpone el holding, es decir que era una sociedad de cartera en cuanto más de la mitad de su activo estaría constituido por los valores de las farmacéuticas. En consecuencia para que se pueda aplicar la reducción, tanto la sociedad como el holding, deberán ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio y tomar decisiones relativas a la propia participación, lo que concurrirá, cuando algún miembro del Consejo de Administración se ocupe de la adecuada dirección y gestión de las participaciones y ello no esté encomendado a medios ajenos.

EXTINCIÓN DE USUFRUCTO. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN. SENTENCIA**DE 14 DE ENERO DE 2013.**

Se dirime sobre la extinción del usufructo en relación con una sucesión hereditaria, por fallecimiento del usufructuario y consolidación del pleno dominio en la persona del nudo propietario. Alega el recurrente la prescripción al haber transcurrido más de cuatro años desde que se produjo la extinción del usufructo vitalicio como consecuencia de la cancelación de una Cuenta Corriente de Fondo de Inversión y de participaciones en una mercantil.

Es al recurrente como obligado tributario, tras la extinción del usufructo vitalicio por muerte del usufructuario, que es lo que esta acreditado, al que le corresponde acreditar que el usufructo se había extinguido con anterioridad, y a falta de esa prueba no ha prescrito respecto dicho usufructo ni la obligación tributaria, ni el derecho a liquidarla por parte de la Administración. Las alegaciones del recurrente pretenden trasladar a la administración la carga de la prueba de lo no prescripción, sin que se haya acreditado por el recurrente el hecho determinante de la obligación tributaria, la extinción del usufructo antes del fallecimiento del usufructuario.

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO A UN SOBRINO POLÍTICO. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA. SENTENCIA DE 23 DE ENERO DE 2013.

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

Para la Sala, los Tribunales Superiores de Justicia no han dado una respuesta uniforme a la cuestión, pero esta circunstancia ya fue analizada por este Tribunal de modo que sí hay un criterio que deba de seguirse y por otro lado las Resoluciones del Tribunal Económico Central ni tiene fuerza vinculante para los Tribunales de Justicia, ni puede prevalecer a lo resuelto por estos.

El legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967. El interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante, sin que quepa, ya, la "fictio iuris" de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

DONACIÓN DE FINCAS Y AFECTACIÓN A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA. SENTENCIA DE 11 DE FEBRERO DE 2013.

Se dona unas fincas rústicas por parte de unos padres a su hija, casada en régimen de gananciales, para su afectación a una explotación agraria de carácter familiar y prioritaria. La cuestión controvertida es si son aplicables las bonificaciones establecidas en los artículos 9 y 20 de la Ley de Explotaciones a la parte de los bienes inmuebles donados a la recurrente y su cónyuge, quien es titular de una explotación prioritaria, y cuyo régimen económico del matrimonio es el de la sociedad de gananciales.

Para la Sala, la aplicación de los beneficios fiscales a ambos cónyuges se cohonestaba con el hecho no desvirtuado de que los bienes donados están afectos a la actividad agraria empresarial y por tanto tienen una coherencia sistémica con otras normas tributarias en relación con la afectación a las explotaciones económicas en supuestos de matrimonio. Es una consecuencia que también reconoce el artículo 29.3 de la Ley del IRPF, al indicar que la consideración de elementos matrimoniales afectos a una explotación económica “lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges”, así como el artículo 4.ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que declara exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial, de cualquiera de los cónyuges.

REDUCCIÓN DEL 95% A UNA COMUNIDAD DE BIENES QUE EXPLORA INMUEBLES. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA. SENTENCIA DE 13 DE FEBRERO DE 2013.

La Ley del IRPF incluye a las comunidades de bienes dentro de los supuestos de atribución de rentas, de tal forma que las rentas correspondientes a las mismas se atribuyen a los comuneros, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso o, si éstos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan. Por lo tanto, desarrollando la comunidad de bienes una actividad económica, las rentas obtenidas por los distintos comuneros tendrán esta consideración de rentas derivadas de actividades económicas.

De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos.

Si el causante no realizaba una ordenación por cuenta propia de factores de producción y de medios humanos o de uno solo de ellos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, la transmisión «mortis causa» de los bienes y derechos, afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge sobreviviente, incluidos en el caudal relicto no podrá gozar de la reducción del 95%.

NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA

PRESENTACIÓN TELEMÁTICA

ORDEN 22/2013, de 13 de diciembre, de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, por la que se regulan las obligaciones formales de los notarios en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su apartado 1, que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan. El citado artículo añade, en su apartado 2, que cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

Todo ello en el marco del principio de impulso de la aplicación de los medios electrónicos a los procesos de trabajo y la gestión de los procedimientos y de la actuación administrativa, establecido, a nivel estatal, y por criterios de simplificación administrativa, por el artículo 33 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, y, a nivel autonómico, por el artículo 1.3 de la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de la Generalitat, de Administración Electrónica de la Comunitat Valenciana. Se trata, en definitiva, como promueve el artículo 34.a de la citada Ley 11/2007, de 22 de junio, de «la supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos, mediante su sustitución por datos, transmisiones de datos o certificaciones», sin que ello suponga coste alguno para los ciudadanos.

Por su parte, el apartado Dos de la Disposición Adicional Primera de la Ley 13/1997, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, establece que los Notarios con destino en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana deberán remitir a la Consellería competente en materia de Hacienda una ficha resumen de los documentos por ellos autorizados referentes a actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como la copia simple electrónica de aquellos documentos, añadiendo que la determinación de los actos o contratos a los que se referirá la obligación, así como el formato, contenido, plazos y demás condiciones de cumplimiento de aquella, se establecerán mediante Orden del conseller competente en materia de Hacienda, debiéndose llevar a cabo en soporte directamente legible por ordenador o mediante transmisión por vía telemática.

En tercer lugar, el artículo 107.1 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del orden Social establece que los notarios «dispondrán obligatoriamente de sistemas telemáticos para la emisión, transmisión, comunicación y recepción de información», añadiendo el apartado 1 del artículo 110 de la citada Ley 24/2001 que mediante el uso de la firma electrónica avanzada «podrán remitirse documentos públicos notariales, comunicaciones, partes, declaraciones y autoliquidaciones tributarias, solicitudes o certificaciones por vía electrónica por parte de un notario o registrador de la propiedad, mercantil o de bienes muebles dirigidas a otro notario o registrador, a las Administraciones públicas o a cualquier órgano jurisdiccional, siempre en el ámbito de su respectiva competencia y por razón de su oficio».

Por su parte, el artículo 4, apartado 2, del Decreto 165/2010, de 8 de octubre, del Consell, por el que se establecen medidas de simplificación y de reducción de cargas administrativas en los procedimientos gestionados por la administración de la Generalitat y su sector público, en el marco de las medidas de simplificación administrativa que contiene, establece que la comprobación de datos y documentos en el marco de la instrucción de un procedimiento administrativo se hará de oficio por el órgano gestor preferentemente mediante consultas y transmisiones electrónicas de datos a través de pasarelas de comunicación o sistemas de

interoperabilidad para dar una mayor agilidad a la gestión del procedimiento.

En su virtud, de conformidad con lo dispuesto en la normativa citada y, en el ejercicio de las facultades que me han sido conferidas por el artículo 5 del Decreto 19/2012, de 7 de diciembre, del President de la Generalitat, por el que determina las consellerías en que se organiza la administración de la Generalitat, por el artículo 12 del Decreto 20/2013, de 25 de enero, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico y Funcional de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, y por los artículos 28 y 37 de la Ley 5/1983, de 30 de diciembre, del Consell, a propuesta de la Dirección General de Tributos y Juego, previos los trámites establecidos en el Decreto 24/2009, de 13 de febrero, del Consell, sobre la forma, la estructura y el procedimiento de elaboración de los proyectos normativos de la Generalitat, así como el informe de la Abogacía General de la Generalitat y el informe del órgano con competencias horizontales en materia de administración electrónica, y conforme con el Consell Jurídic Consultiu,

ORDENO

Artículo 1. Objeto de la orden

La presente orden tiene por objeto la regulación de las obligaciones formales de los notarios en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, en desarrollo de lo dispuesto en el apartado dos de la Disposición Adicional Primera de la ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

Artículo 2. Remisión de la ficha-resumen de los documentos notariales

1. Los Notarios con destino en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana deberán remitir a la Consellería competente en materia de Hacienda una ficha resumen de los documentos por ellos autorizados referentes a los actos o contratos, causados a partir de la entrada en vigor de la presente orden, que contengan hechos imponible sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. Dicha remisión se efectuará telemáticamente en formatos tipo XML (Extensible Markup Language) y PDF (Portable Document Format), con el contenido al que se refiere el Anexo Único de la presente orden, en el plazo de los quince días hábiles siguientes a la firma del documento notarial.

Artículo 3. Remisión de la copia simple electrónica de los documentos notariales

1. Los Notarios con destino en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana deberán remitir a la Consellería competente en materia de Hacienda la copia simple electrónica de los documentos por ellos autorizados referentes a los actos o contratos, causados a partir de la entrada en vigor de la presente orden, que contengan hechos imponible sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. La copia simple electrónica deberá reproducir o trasladar fielmente el contenido de la matriz del documento autorizado, incluidos los documentos incorporados a aquella.
3. La remisión se efectuará telemáticamente en formato tipo PDF (Portable Document Format), en el plazo de los quince días hábiles siguientes a la firma del documento notarial.

Artículo 4. Remisión de la copia simple electrónica de los documentos notariales a requerimiento de la Consellería competente en materia de Hacienda

1. La Consellería competente en materia de Hacienda podrá requerir por medios telemáticos a los notarios con destino en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana la copia simple electrónica de los documentos referentes a los actos o contratos que contengan hechos imponible sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se trate de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 32, apartado 3, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - b) Cuando los documentos se refieran a actos o contratos que se hayan causado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente orden y no hayan sido suministrados de conformidad con lo establecido en el artículo 3.
2. La copia simple electrónica deberá reproducir o trasladar fielmente el contenido de la matriz del documento autorizado, junto con los documentos incorporados a ella.
3. La remisión de la copia simple electrónica requerida se efectuará telemáticamente en formato tipo PDF (portable document format), en el plazo de los quince días hábiles siguientes a la recepción del requerimiento de la Administración.

Artículo 5. *Condiciones de las remisiones telemáticas de las fichas resumen y de las copias simples electrónicas de documentos notariales.*

1. Las remisiones telemáticas a las que se refieren los artículos anteriores se efectuarán con los requisitos establecidos por la normativa de la Generalitat aplicable a la transmisión o recepción de comunicaciones, a través de soportes, medios y aplicaciones informáticos, electrónicos y telemáticos entre departamentos, organismos y entidades de la administración de la Generalitat Valenciana o entre estos y cualquier persona física o jurídica.

A tal efecto, se utilizará la firma electrónica avanzada certificada por la Generalitat valenciana o por cualquier otro organismo certificador con el que la Generalitat Valenciana haya suscrito el correspondiente convenio de establecimiento de relaciones de confianza, en los términos que se establezcan en el correspondiente convenio entre la consellería competente en materia de Hacienda y los organismos representativos de los notarios.

2. En el caso de que existan dificultades técnicas que impidan efectuar las transmisiones telemáticas en el último día de los plazos citados en los artículos anteriores, podrá realizarse dichas transmisiones hasta el segundo día hábil posterior.

3. La Consellería competente en materia de Hacienda generará un justificante electrónico de recepción efectiva o de error en la recepción de los envíos a los que se refiere el apartado anterior, cuya procedencia se garantizará mediante la correspondiente firma electrónica de la Administración tributaria valenciana.

DISPOSICIÓN ADICIONAL

Única. Remisión de la copia simple electrónica de los documentos notariales por notarios con destino fuera del ámbito territorial de la Comunitat Valenciana.

La remisión por vía telemática a la Consellería competente en materia de Hacienda por los notarios con destino fuera del ámbito territorial de la Comunitat Valenciana de la copia simple electrónica de los documentos notariales referentes a los actos o contratos que contengan hechos imponible sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las condiciones establecidas por el artículo 5 de la presente orden, se ajustará a los términos del convenio que pueda suscribirse al efecto entre dicha Consellería y el Consejo General del Notariado.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. Habilitaciones

1. Se faculta a la Dirección General competente en materia de tributos para dictar las instrucciones que sean necesarias en aplicación de la presente orden.

2. Se faculta a la Dirección General competente en materia de tributos para efectuar, mediante Resolución, que deberá publicarse en el Diari Oficial de la Comunitat Valenciana, las modificaciones en el contenido del Anexo Único de la presente orden que se deriven de cambios normativos o de mejoras en la disponibilidad técnica u operativa de la remisión de datos.

Segunda. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diari Oficial de la Comunitat Valenciana.

ANEXO ÚNICO

Contenido de la ficha-resumen de los documentos notariales

1. Identificación del remitente

- ❖ CUV del notario
- ❖ Nombre del notario
- ❖ Apellidos del notario
- ❖ Tipo de documento de identificación del notario
- ❖ Número de documento de identificación del notario
- ❖ Código de la notaría
- ❖ Descripción de la notaría
- ❖ Teléfono
- ❖ Fax

1.1 Información sobre la dirección de la notaría

- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Tipo de vía
- ❖ Nombre de la vía
- ❖ Número de vía
- ❖ Duplicado (bis, etc.)
- ❖ Segundo número de vía
- ❖ Segundo duplicado (bis, etc.)
- ❖ Bloque
- ❖ Escalera
- ❖ Planta
- ❖ Puerta
- ❖ Aproximación kilométrica
- ❖ Entidad menor o pedanía
- ❖ Resto de la dirección no estructurada
- ❖ Código postal

2. Identificación del lote

3. Identificación del documento

- ❖ Tipo de documento
- ❖ Número de documento
- ❖ Número de documento bis
- ❖ Fecha de autorización

3.1. Datos del documento de rectificación

- ❖ Nombre y apellidos del notario
- ❖ CUV
- ❖ Descripción de la notaría
- ❖ Código de catastro
- ❖ Número de documento
- ❖ Número de documento bis
- ❖ Tipo de documento
- ❖ Año anterior

4. Información de los sujetos

- ❖ Identificador del sujeto en el documento
- ❖ Tipo de comparecencia
- ❖ Clase de intervención (para sujetos clase C)
- ❖ Tipo de afectación (para sujetos clase B)
- ❖ Tipo de persona
- ❖ Tipo de documento de identificación
- ❖ Número de documento de identificación
- ❖ Motivo de la ausencia de identificación (en caso de no aportar)
- ❖ Nombre
- ❖ Primer apellido (razón social para personas jurídicas)
- ❖ Segundo apellido
- ❖ Género
- ❖ Fecha de Nacimiento
- ❖ Profesión
- ❖ Fecha de fallecimiento (Sólo causantes. Día, mes año para fallecimientos de los 10 últimos años y año para fechas de fallecimiento anteriores)
- ❖ Código SICA (solo para entidades financieras. Este es el único dato que consta para este tipo de entidad)

4.1. Información del domicilio español (solo para otorgantes participantes)

- ❖ Residente en España (Si/No)
- ❖ Última provincia de residencia (solo causantes)
- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Tipo de vía
- ❖ Nombre de la vía
- ❖ Número de vía
- ❖ Duplicado (bis, etc.)
- ❖ Segundo número de vía
- ❖ Segundo duplicado (bis, etc.)
- ❖ Bloque
- ❖ EscaleraPlanta
- ❖ Puerta
- ❖ Aproximación kilométrica
- ❖ Entidad menor o pedanía
- ❖ Resto de la dirección no estructurada
- ❖ Código postal

4.2. Información del domicilio extranjero (solo para otorgantes participantes no residentes)

- ❖ País de residencia
- ❖ Estado o provincia
- ❖ Población
- ❖ Nombre de la vía
- ❖ Número de vía
- ❖ Distrito postal

5. Información de los objetos

- ❖ Tipo de objeto
- ❖ Identificador del objeto en el documento

5.1. Fincas urbanas sitas en España

- ❖ Clase de finca urbana (piso libre, piso protegido, unifamiliar, garaje, trastero.)
- ❖ Tipo de construcción (nueva, segunda mano)
- ❖ Superficie
- ❖ Superficie de la parcela
- ❖ Aparcamiento anejo (si/no)
- ❖ Trastero anejo (si/no)
- ❖ Veracidad catastral
- ❖ Referencia catastral
- ❖ Motivo de ausencia de la referencia catastral
- ❖ Código de registro
- ❖ Registro de la propiedad
- ❖ Sección
- ❖ Número de finca registral
- ❖ Sub-número de finca registral
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)

5.1.1. Información de la situación de la finca

- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Tipo de vía
- ❖ Nombre de la vía
- ❖ Número de vía
- ❖ Duplicado (bis, etc.)
- ❖ Segundo número de vía

- ❖ Segundo duplicado (bis, etc.)
- ❖ Bloque
- ❖ Escalera
- ❖ Planta
- ❖ Puerta
- ❖ Aproximación kilométrica
- ❖ Entidad menor o pedanía
- ❖ Resto de la dirección no estructurada
- ❖ Código postal

5.2. Fincas rústicas en España

- ❖ Naturaleza de la finca
- ❖ Superficie
- ❖ Veracidad catastral
- ❖ Referencia catastral
- ❖ Motivo de ausencia de la referencia catastral
- ❖ Código de registro
- ❖ Registro de la propiedad
- ❖ Sección
- ❖ Número de finca registral
- ❖ Sub-número de finca registral
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)

5.2.1. Información de la situación de la finca

- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Paraje
- ❖ Polígono
- ❖ Parcela

5.3. Fincas de características especiales

- ❖ Superficie
- ❖ Veracidad catastral
- ❖ Referencia catastral
- ❖ Motivo de ausencia de la referencia catastral
- ❖ Código de registro
- ❖ Registro de la propiedad
- ❖ Sección
- ❖ Número de finca registral
- ❖ Sub-número de finca registral
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)

5.3.1. Información de la situación de la finca

- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Datos identificativos

5.4. Fincas situadas fuera de España

- ❖ Descripción
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)
- ❖ País

5.5. Concesiones administrativas

- ❖ Descripción
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)

5.6. Acciones y participaciones sociales/Entidad que se constituye

- ❖ Tipo de documento de identificación
- ❖ Número de documento de identificación

- ❖ Razón social
- ❖ Nacionalidad
- ❖ Número de acciones
- ❖ Valor nominal unitario

5.6.1. Información sobre el domicilio social

- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Población
- ❖ Tipo de vía
- ❖ Nombre de la vía
- ❖ Número de la vía
- ❖ Estado o provincia

5.7. Otros objetos

- ❖ Descripción
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)

5.8. Finca rústica/urbana

- ❖ Naturaleza de la finca
- ❖ Superficie
- ❖ Veracidad catastral
- ❖ Referencia catastral
- ❖ Motivo de ausencia de la referencia catastral
- ❖ Código de registro
- ❖ Registro de la propiedad
- ❖ Sección
- ❖ Número de finca registral
- ❖ Sub-número de finca registral
- ❖ Valor del objeto (total, no el transmitido)

5.8.1. Información de la situación de la finca

- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Paraje
- ❖ Polígono
- ❖ Parcela

6. Información de la operación

- ❖ Código de la operación
- ❖ Cuantía de la operación
- ❖ Precio conjunto para los objetos relacionados a la operación (sí/no)
- ❖ Impuestos a los que está sujeta la operación
- ❖ Finalidad del préstamo (solo para préstamos)
- ❖ Total responsabilidad (solo para préstamos)

7. Información de la relación del sujeto al acto jurídico

- ❖ Relación sujeto-acto jurídico
- ❖ Tipo de intervención

8. Información de la relación del objeto con el acto jurídico

- ❖ Relación objeto-acto jurídico
- ❖ Número de objetos intervinientes
- ❖ Vivienda habitual (sí/no, solo para fincas urbanas)

8.1. Catastro

- ❖ Alteración de la titularidad catastral
- ❖ Modificación física catastral
- ❖ Clase de alteración catastral

8.2. Tasación

- ❖ Valor de tasación
- ❖ Tipo de tasación

8.3. Impuestos

- ❖ Impuestos a los que está sujeto el objeto
- ❖ Renuncia a la exención de IVA

9. Información de la relación del sujeto con el objeto

- ❖ Relación sujeto-objeto
- ❖ Tipo de intervención

9.1. Comunidad de bienes afectada

- ❖ Número de documento de identificación
- ❖ Nombre
- ❖ Provincia
- ❖ Municipio
- ❖ Tipo de vía
- ❖ Nombre de la vía
- ❖ Número de vía
- ❖ Duplicado (bis, etc.)
- ❖ Segundo número de vía
- ❖ Segundo duplicado (bis, etc.)
- ❖ Bloque
- ❖ Escalera
- ❖ Planta
- ❖ Puerta
- ❖ Aproximación kilométrica
- ❖ Entidad menor o pedanía
- ❖ Resto de la dirección no estructurada
- ❖ Código postal
- ❖ Identificación del cónyuge no compareciente
- ❖ Valor del porcentaje de las acciones transmitidas

9.2. Derechos

- ❖ Tipo de derecho
- ❖ Porcentaje de derecho
- ❖ Fecha de última transmisión

Tributos Municipales

• IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- CIERRE REGISTRAL	46
- SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA	49
» Base imponible	49
» Adjudicación a un comunero de la totalidad de un inmueble	49
» Legalización de sus libros mercantiles para la aplicación de la exención del régimen especial de aportaciones	50
» Sustitución fideicomisaria ordinaria	50
» Nuevos valores catastrales	51

• FISCALIDAD LOCAL

- LA CONFLUENCIA ENTRE LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	
Juan Carpizo Bergareche. Socio ARCO Abogados-Asesores Tributarios.	52

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

CIERRE REGISTRAL

Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 15 de noviembre de 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2000 y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 14 de julio y 15 de octubre de 2007, y 24 de enero de 2011 en cuanto a la admisión del recurso subsanados los defectos observados en la nota de calificación; los artículos 254.5 y 325 de la Ley Hipotecaria; 110.6.b) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; 92.2 y 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; la disposición adicional quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local; los artículos 17.3 y 17 bis, apartado 2, letra b), de la Ley del Notariado; 35, 38 y 45 de Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; 18 de la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales; 31 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre; 1, 2, 4.e), 6, 13.3.d), 18 y 24 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos; 79.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; 336 del Reglamento Notarial; y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 2 de julio de 2011; 2 de febrero y 6 de marzo de 2012, y 1 de marzo (Sistema Notarial), 3 de junio y 28 de agosto de 2013.

1. En cuanto a la admisión del recurso, como ya indicó éste Centro Directivo en las Resoluciones de 14 de julio y 15 de octubre de 2007 y resolviera el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de mayo de 2000, la subsanación del defecto y la práctica en su caso de la inscripción solicitada no son obstáculo para la interposición del recurso contra la calificación del registrador. Aunque tras la reforma de la legislación hipotecaria por Ley 24/2001 se haya suprimido la posibilidad de interponer recurso a efectos doctrinales, la tramitación del recurso debe admitirse considerando la antedicha doctrina jurisprudencial según la cual «el objeto del recurso... no es el asiento registral sino el acto de calificación del Registrador» y que se declare si dicha calificación fue o no ajustada a Derecho, lo cual «es posible jurídicamente aunque el asiento se haya practicado». Por tanto, en línea con dicha doctrina, se debe proceder a resolver el presente recurso.
2. Debe decidirse en este recurso únicamente si es o no inscribible una escritura de compraventa de inmueble en la cual consta que la notificación de la transmisión al Ayuntamiento competente, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 110.6.b) de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y 254.5 de la Ley Hipotecaria, se ha practicado según resulta de una de las estipulaciones y del justificante que a tal efecto se incorpora a la escritura, identificado con las respectivas imágenes corporativas del Ayuntamiento de Valls y del Consejo General del Notariado. La registradora suspende la inscripción ya que si bien se incorpora copia de la comunicación presentada en el Ayuntamiento de Valls, considera necesaria la acreditación por parte del Ayuntamiento de su recepción. La notaria recurrente en su escrito alega básicamente que mediante el acuerdo suscrito entre el consejo General del Notariado y la Federación Española de Municipios y Provincias relativo a la gestión del Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza urbana, para facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, utilizando para ello la Firma Electrónica Reconocida Notarial de la que disponen todos los notarios, en los términos del artículo 110 de la Ley 24/2001, se cumple con la comunicación prevista en el apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y que dicha comunicación que además incorpora una copia simple de la escritura, se encuentra amparada por la fe pública notarial.

3. El supuesto de hecho contemplado en el presente expediente es muy similar al de la reciente Resolución de 28 de agosto de 2013, citada en «Vistos», si bien en el presente caso sí hay, en la cláusula cuarta del otorgamiento de la escritura, un mandato expreso a la notaria para la presentación de la copia simple electrónica a efectos de levantar el cierre registral dispuesto en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria.
4. Señalaba la citada resolución: «3. Entrando ya en el fondo del recurso, se plantea si la comunicación realizada por el notario autorizante del título a la Federación Española de Municipios y Provincias, al amparo del acuerdo entre dicha federación y el Consejo General del Notariado relativo a la gestión del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, es suficiente a los efectos de levantar el cierre registral establecido por el artículo 254 de la Ley Hipotecaria. Conforme al número 5 del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo.

Hay, pues, que buscar razón en la mencionada letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que establece que con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo –referido a la presentación de la declaración–, están igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:... b) En los supuestos contemplados en el párrafo b) del artículo 106, es decir en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

De todo ello se deduce que para poder practicar la inscripción en el Registro se precisará la justificación de haber presentado la autoliquidación del impuesto o la declaración del mismo o la comunicación que el adquirente debe hacer al Ayuntamiento, aun no siendo sujeto pasivo; comunicación esta que no tiene nada que ver con la obligación impuesta a los notarios por el número 7 del citado artículo 110 y que ni excluye ni suple, en ningún caso, la comunicación a que está obligado el adquirente y que es la que es apta para abrir el paso a la inscripción».

5. Continúa la Resolución: «4. El contenido del recurso se reduce entonces a considerar si la comunicación realizada por el notario al amparo del acuerdo anteriormente referenciado es suficiente para levantar el cierre registral del artículo 254 de la Ley Hipotecaria; ello lleva necesariamente a conocer en primer lugar la naturaleza jurídica del acuerdo y de las partes que lo signan: la Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante FEMP) es, según los vigentes estatutos, aprobados por la décima Asamblea General celebrada en Madrid el 24 de septiembre de 2011 una «Asociación constituida por los Municipios, Islas, Provincias y otros Entes Locales que voluntariamente lo decidan.» (vid. artículo 1). Es, por tanto, una asociación que no forma parte de la administración pública ni es un organismo vinculado o dependiente de aquella y a la que no existe obligación de pertenencia. Como tal asociación es perfectamente lícito y legítimo que pueda firmar acuerdos con la administración tributaria que faciliten la gestión de los impuestos tal y como permite el artículo 92.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero no tiene la condición de administración tributaria –en el ámbito del impuesto a que se refiere el presente recurso esa administración tributaria será cada uno de los ayuntamientos, pero no su asociación a la cual, además, no tienen obligación de pertenecer–; ello no impediría que sirviera de vehículo o puente entre el administrado o su representante –incluido el notario– y la administración tributaria correspondiente, pero en ningún caso suplantarla o sustituirla como receptora de las comunicaciones a aquella dirigida. Por su parte, el Consejo General del Notariado es una Corporación de Derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para firmar acuerdos en el ámbito de sus competencias entre las que sin duda se encuentra la colaboración en la gestión tributaria. El acuerdo firmado tiene efectivamente validez entre las partes firmantes y ello no es cuestión en este recurso, pero lo trascendente al caso es que ninguna de esas partes tiene la condición de administración tributaria.

Debe ser la administración tributaria competente –en este caso el Ayuntamiento de (...)– la que debe confirmar de alguna manera si efectivamente ha recibido la comunicación para que este hecho pueda ser apreciado por terceros que no tienen la condición de parte en el convenio y que por tanto no vienen impelidos por el mismo, como ocurre con el registrador, que debe comprobar de forma indubitada que tal comunicación ha tenido lugar y acreditársele documentalmente. No existe efectivamente inconveniente en que esa comunicación se realice personalmente, por correo certificado –bastando entonces, como establece la Resolución de 3 de junio último, la justificación del envío–, o telemáticamente en el caso de que el ayuntamiento tenga habilitado el correspondiente medio o registro electrónico, pero en este caso no debe dejar dudas de que ha sido recibida por aquel. Como señala acertadamente el notario autorizante en el texto del recurso, «para la prueba de su existencia –de la comunicación– simplemente es necesario acreditar su recepción, o un registro de entrada...» no es necesario, por supuesto,

su lectura, ni siquiera su descarga siempre que se acredite su recepción, pero esta acreditación debe ser realizada por la administración destinataria.

(...) Tal como se ha justificado anteriormente, el organismo municipal competente al que debe remitir la comunicación el transmitente –o el notario, si fuera requerido para ello– no es otro que el Ayuntamiento de (...); y correlativamente, el justificante de dicha comunicación debe igualmente ser remitido –como anuncia el notario en la estipulación transcrita– por el «Organismo de Recaudación competente» que de nuevo resulta ser el Ayuntamiento de (...). Sin embargo, no existe constancia alguna de que el Ayuntamiento de (...) haya remitido ningún justificante de recepción, sin que pueda ser admitido como tal el incorporado a la escritura por no proceder del organismo de recaudación competente sino –así parece deducirse– de la FEMP en ejecución de un acuerdo o convenio existente entre esta y el Consejo General del Notariado y que como se ha justificado con anterioridad no puede vincular a terceros. Este acuerdo, cuya legitimidad no se pone en duda, puede ser un vehículo válido y útil para que los notarios, previo requerimiento por parte del transmitente, a través de los servicios y conexiones de que disponga la FEMP con sus asociados –que recordemos no tienen por qué ser todos los ayuntamientos– puedan comunicar el otorgamiento de las escrituras en los casos en que así procediera, pero en ningún caso el justificante puede ser emitido exclusivamente por la FEMP como asociación, ya que no es administración tributaria competente, salvo que viniera acompañado o complementado con el justificante de recepción emitido efectivamente por el ayuntamiento correspondiente. Este justificante –emitido por el ayuntamiento– puede ser un acuse de recibo electrónico, acuse técnico, justificante electrónico de registro u otro documento electrónico similar pero siempre y cuando permita averiguar su procedencia mediante comprobación en línea, o pueda el notario dar fe de la misma».

6. En la escritura calificada se inserta como justificante de la presentación de la comunicación encomendada a la notaria autorizante, un documento supuestamente generado de forma electrónica, pero sin que pueda identificarse la utilización de certificado de firma alguno, ni código electrónico de verificación que permita su comprobación, encabezado con las imágenes corporativas del Consejo General del Notariado y del Ayuntamiento de Valls, en el que bajo la expresión «Justificante de comunicación» se dice: «A las 14:42 del día 4/07/2013 he comunicado al Ayuntamiento de Valls la escritura número 529 de 2013 autorizada por mí disponiendo éste de copia electrónica de la referida escritura. La comunicación al Ayuntamiento se ha realizado para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 110.6 letra b) del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y al párrafo 5 del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, añadido por Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012, publicada en el BOE número 312 del viernes 28 de diciembre de 2012. Y bajo la cobertura normativa que brinda a la Federación la disposición adicional Quinta de la Ley 7/1985 de Bases de la Administración Local, y concretamente el apartado 3 de la indicada norma, y dentro del Convenio suscrito entre la Federación Española de Municipios y Provincias y el Consejo General del Notariado».

A la vuelta del indicado documento figura «Fecha: 4/07/2013. Hora 15:26:54. Año 2013. Número: 0».

A diferencia del supuesto de hecho contemplado en la Resolución de 28 de agosto de 2013, el anagrama que figura en el documento es el del Ayuntamiento de Valls; anagrama que, por sí solo, no es identificativo de que el documento haya sido emitido por el Ayuntamiento. La referencia a la cobertura normativa de la disposición adicional quinta de la Ley 7/1985 tampoco aporta novedad, ya que lo que esta disposición constata es la legitimidad de los Ayuntamientos para crear o integrarse en asociaciones, legitimidad que en ningún caso se pone en duda.

7. El justificante insertado en la escritura –cuyo contenido no indica sino la remisión y puesta a disposición de una copia de la escritura, y sólo incorpora en su dorso unos datos que, en ningún caso, pueden considerarse un justificante de la recepción de la comunicación– no tiene ninguna de las características antes señaladas. A mayor abundamiento, hay que poner además de manifiesto que en dicho justificante tampoco se identifica ni se reseña de forma indubitada el documento al que se refiere, ya que, aunque se utiliza la expresión «autorizada por mí», en ningún momento se inserta el nombre y apellidos de la notaria autorizante, ni incluye tampoco su firma. En definitiva no permite acreditar documentalmente que se haya dado cumplimiento a lo anunciado por la notaria en la estipulación séptima de la escritura y por tanto que se haya cumplido la exigencia del artículo 254 de la Ley Hipotecaria a los efectos de poder levantar el cierre registral y permitir la inscripción del documento

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación de la registradora en los términos que resultan de las anteriores consideraciones.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Sentencias Tribunales Superiores de Justicia

BASE IMPONIBLE. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA. SENTENCIA DE 11 DE FEBRERO DE 2013.

Se pretende por el recurrente aplicar una deducción de determinada superficie que debía ser objeto de cesión gratuita derivado del proyecto de reparcelación.

No cabe aceptar el alegato de que una finca no tenía asignado valor catastral, puesto que en la documentación del expediente se certifica por el Secretario General del Ayuntamiento que la finca en cuestión tenía asignado el valor catastral establecido en el momento de la transmisión, habiendo causado alta con anterioridad a la transmisión. El centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria cuando valoró la finca ya dispuso de la información relativa a la situación urbanística de la finca, siendo así que la cesión que se pretende minore el valor catastral, se produjo con posterioridad a la transmisión y además lo fue en el seno de un procedimiento de equidistribución de cargas y beneficios por los que los titulares de las fincas adquirieron el derecho a patrimonializar un aprovechamiento urbanístico determinado.

La base imponible del impuesto viene determinada por el valor catastral, y no existe cesión gratuita, a los efectos de no sujeción al Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, cuando los propietarios cedentes o los interesados han obtenido a cambio de tales superficies obligatoriamente cedidas una equivalencia económica, superficial o volumétrica o bien un resarcimiento o indemnización compensatoria. Por tanto, estando acreditado la existencia de valor catastral y no habiendo duda de que dicho valor hubiere atendido a las circunstancias urbanísticas de toda índole a que estaba sujeta la finca transmitida, así como el hecho de que la cesión se materializó con posterioridad a la transmisión, procede se rechaza la impugnación de la base imponible aplicada por el interesado.

ADJUDICACIÓN A UN COMUNERO DE LA TOTALIDAD DE UN INMUEBLE. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA. SENTENCIA DE 18 DE ABRIL DE 2013.

Sostiene el escrito de apelación que, tratándose de bien indivisible el comunero adjudicatario debe pagar a los demás el valor de su participación, que en ningún caso tiene la consideración de precio o exceso de adjudicación. Por su parte, el escrito de oposición a la apelación mantiene que existe una verdadera transmisión, produciéndose un exceso de adjudicación cuando se trata de un bien indivisible y el bien es adjudicado a uno de los comuneros que habrá de compensar a los demás. En el caso, se adjudica la totalidad del inmueble de la comunidad a uno de los comuneros, gravando el impuesto el 50% que pertenecía al comunero que no resulta adjudicatario del bien y que se transmite al comunero adjudicatario, de forma que la disolución del condominio conlleva que una de las partes devenga única propietaria del inmueble, con una verdadera transmisión del dominio.

En el presente caso, no se ha cuestionado ni que el bien fuera indivisible ni que la cantidad abonada por la apelante al otro comunero (hermano) superara el valor de su participación en la comunidad. Por tanto, la disolución de la comunidad no tiene naturaleza traslativa, sino meramente especificativa, no constituyendo acto sujeto al impuesto, de forma que al no producirse el hecho imponible, la extinción de la comunidad no interrumpe el período de generación del incremento que se produzca como consecuencia de una futura transmisión del bien. Si la adjudicación, sea de bienes divisibles o indivisibles, es finalmente simple especificación de la cuota ideal o abstracta de los comuneros no hay transmisión ni tributación por ella, pues como recoge la citada STS de 28 de junio de 1999, la “obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un “exceso de adjudicación”, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar “. Sólo si uno de los comuneros percibe finalmente unos bienes o una cantidad en metálico que excede de lo que corresponda a su cuota

ideal o abstracta en el condominio, habrá una transmisión del exceso y deberá tributar por ella, circunstancia no producida en el presente caso.

LEGALIZACIÓN DE SUS LIBROS MERCANTILES PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE APORTACIONES. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA. SENTENCIA DE 29 DE ABRIL DE 2013.

La controversia jurídica que se suscita través de la presente apelación no es otra que la relativa a determinar si para que la recurrente se acoja al régimen especial de aportaciones, diseñado por el artículo 94 del Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, se erige en condición necesaria la legalización de sus libros mercantiles en la forma determinada por el artículo 27 del Código de Comercio.

La legalización de los libros mercantiles, no es una condición exigida desde el punto de vista fiscal para acogerse al régimen especial de aportaciones no dinerarias especiales, por cuanto lo sí exigible es la llevanza de la contabilidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 25 y 27 del Código de Comercio. La contabilidad mercantil ha de cumplir unos requisitos materiales, esto es, ha de ser llevada en libros sistemáticos y cumpliendo los requisitos citados del art. 25.1 del Código de Comercio; y, además y separada o adicionalmente, debe ser presentada para su legalización en la forma prevista en el referido art. 27 del mismo Código, la cual otorga a los libros de comercio una presunción de legitimidad en la medida en que impide que la contabilidad se reconstruya por el empresario en función de la conveniencia de una situación determinada. La presentación para la legalización puede ser previa a su utilización o a posteriori mediante la encuadernación de las hojas en que se hayan realizado los asientos.

El citado art. 94.2 del texto refundido 4/2004 se refiere a: "siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio", lo que no ha de ser interpretado necesariamente como una remisión a todas las obligaciones contenidas en este cuerpo legal, sino que cabe interpretarlo como una remisión al deber general de llevanza de la contabilidad mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, esto es, la referida en el art. 25.1, sin comprender necesariamente la presentación para legalización del art. 27, pues ésta se ciñe a otorgarles una presunción de legitimidad que es ajena a la finalidad fiscal que aquí nos ocupa.

SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA ORDINARIA. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA. SENTENCIA DE 9 DE MAYO DE 2013.

Se produce la defunción de la causante quien adquirió el bien como legataria de su esposo sin facultades de disposición y auto-liquidó el impuesto por dicha adquisición aplicando unos coeficientes de derecho de 15% como usufructo y del 85% como nuda propiedad sin determinar. Alega el recurrente que no tiene que tributar como transmisión del pleno dominio de inmueble en virtud del artículo 6.8 de la Ordenanza fiscal, sino que a efectos de tributación tiene la consideración de nudo propietario, y la causante, la de usufructuaria, con la consecuencia de que al producirse con la transmisión realizada la consolidación del dominio en el nudo propietario, dicha transmisión no está sujeta al tributo. Sostiene que, dada la situación jurídica de la causante como legataria de los bienes transmitidos y la prohibición de gravar y disponer de los mismos, no se habría realizado una doble transmisión de dichos bienes que justificara una doble liquidación por el pleno dominio.

Por el contrario, la Administración demandada argumenta que una adecuada calificación del caso exige establecer que una atribución de bienes en usufructo y una atribución de poderes de disposición a la usufructuaria en orden a determinar los nudo propietarios de los bienes al fallecimiento de ésta. Por tanto, al fallecimiento del marido de la causante, había una usufructuaria, pero no había nudo propietarios, pues la designación de los mismos estaba sujeta a una condición suspensiva que únicamente podía entenderse cumplida en la fecha del fallecimiento de la usufructuaria, ya que ésta tenía facultades de disposición y de revocación de decisiones anteriores hasta ese momento. Es ahora, fallecida la usufructuaria, cuando se ha transmitido el pleno dominio de los bienes legados. Por tanto, sostiene la Administración, es ahora cuando ha de liquidarse el pleno dominio, debiendo precisarse que no se trata de una consolidación de dominio ni de una extinción de usufructo, sino de una adquisición "ex novo" de un pleno dominio.

La discrepancia radica en que la parte demandante mantiene la tesis de que la adquisición de los bienes es en concepto material de usufructo o incluso la figura de "legataria de confianza", mientras que el Ayuntamiento sostiene la tesis de que debe atribuirse a la interesada no solo el usufructo sino también la nuda propiedad de aquellos bienes, pues el fiduciario es heredero y propietario.

Para la Sala, de la interpretación del testamento no permite apreciar que se esté en presencia de un usufructo o legatario de confianza, sino de una sustitución fideicomisaria ordinaria (no se faculta a la fiduciaria a disponer en todo o en parte de la herencia afectada, ni hay atribución de facultades de disponer). No obstante, el derecho atribuido a la fiduciaria, en cuanto le obliga a con-

servar la herencia y le faculta a percibir los rendimientos de los bienes transmitidos, es equiparable económicamente a un derecho de usufructo de manera que su gravamen como un derecho de pleno dominio que, asimismo, desde una perspectiva económica no le corresponde, comportaría un exceso sobre el límite que el principio constitucional de capacidad económica representa en la configuración y aplicación de los tributos.

De ello resultaría que la liquidación pudiera resultar improcedente al liquidar por la transmisión de la propiedad, en vez de únicamente por la del usufructo.

NUEVOS VALORES CATASTRALES. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA. SENTENCIA DE 29 DE ABRIL DE 2013.

Para el recurrente, el Ayuntamiento ha aplicado retroactivamente los nuevos valores catastrales, sin que en el presente caso concurren las circunstancias que habilitan dicho proceder, a tenor del artículo 107 TRLHL, porque no ha habido modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la ponencia vigente en el momento del devengo y porque, en dicho momento, el valor catastral del suelo ya estaba determinado a través de una ponencia parcial de valores que contemplaba la modificación del planeamiento que determinó la construcción del inmueble de autos. Por otro lado, a través de una interpretación sistemática de los artículos 75. 1, 75 .3 y 107.2.a), todos del TRLHL, señala el interesado que, en la medida que este último precepto concreta el valor del terreno en el momento del devengo, conforme al determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, estima que el nuevo valor catastral respecto del impuesto de bienes inmuebles sólo puede proyectar su eficacia con relación al ejercicio inmediatamente posterior.

Para la Sala, en el momento que se produjo la liquidación, el interesado ya tenía conocimiento de los nuevos valores catastrales, al haber sido notificados. Lo importante es pues, que el recurrente podía cuestionar la nueva valoración catastral, no obviamente en el momento del devengo, sino con carácter previo a la liquidación que se le giró. Por tanto, no cabe alegar indefensión, desde el momento que el recurrente pudo haber cuestionado la nueva valoración verificada por el catastro en la vía económico administrativa.

LA CONFLUENCIA ENTRE LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Juan Carpizo Bergareche. *Socio ARCO Abogados-Asesores Tributarios.*

El objeto del presente artículo responde a la necesidad de delimitar de una forma clara y precisa los espacios fiscales de las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales con respeto siempre a la prohibición de doble imposición que rige nuestro sistema tributario y de acuerdo a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional.

Algunos de los sectores más afectados por la proliferación de tributos autonómicos que recaen sobre los mismos son el de las grandes áreas de venta, las entidades de crédito o la producción y transporte de energía eléctrica. A modo de ejemplo, el impuesto autonómico que recae sobre los depósitos en la entidades de crédito se encuentra establecido en las Comunidades Autónomas de Cataluña, Andalucía, Principado de Asturias, Canarias y Extremadura mientras que el impuesto autonómico que grava los grandes establecimientos comerciales y áreas de venta se encuentra actualmente implantado en Cataluña, Principado de Asturias, La Rioja, Aragón y Canarias. En el caso del sector de la producción y/o transporte de energía eléctrica, existen diversos gravámenes que recaen sobre el mismo revistiendo diferentes modalidades y nomenclaturas en las Comunidades Autónomas de Galicia, Principado de Asturias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Castilla La Mancha, Canarias, Extremadura y Castilla León.

Por otro lado, el Impuesto sobre Actividades Económicas con tributo propio de las Corporaciones Locales está regulado en una norma estatal, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ("TRLRHL"), siendo uno de los tributos locales que deben ser exigidos de forma obligatoria por las Haciendas Locales.

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto a la Instrucción para su aplicación por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, clasifican en el Grupo 151 de la Sección Primera las actividades de "Producción, transporte y distribución de energía eléctrica". Dicho Grupo está integrado por cinco Epígrafes, que clasifican distintas facetas o modalidades de la producción, distribución y transporte de energía eléctrica. Los cuatro primeros epígrafes clasifican las actividades de producción de energía eléctrica propiamente dichas, según sea hidroeléctrica (151.1), termoelectrónica convencional (151.2), electronuclear (151.3) o procedente de mareas, energía solar u otras no especificadas en los Epígrafes anteriores (151.4). El último Epígrafe del grupo (151.5), está destinado a clasificar el "Transporte y distribución de energía eléctrica" al margen de la producción. Mientras que en el caso de la producción, las cuotas tributarias se fijan en función de los kw de potencia en generadores, en el caso del transporte y distribución la cuota se fija en función de los kw contratados en el punto de entrega.

En el caso de los grandes establecimientos comerciales es el Grupo 661 donde se clasifica el conocido como "Comercio Mixto o Integrado en Grandes Superficies" fijándose las cuotas tributarias en función de la superficie íntegra de los mismos mientras que en el caso de las instituciones financieras es la agrupación 81 donde se recogen las cuotas tributarias que deben abonarse por tales instituciones.

En principio, si existiera una coincidencia en los hechos imposables de ambos impuestos exigidos al mismo sujeto pasivo, esto es, el impuesto local que grava las actividades económicas y los diferentes tributos autonómicos anteriormente señalados, estaríamos ante una doble imposición totalmente vetada en nuestro sistema tributario según lo establecido en el artículo 31 de nuestra Constitución Española desarrollado por el artículo 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Esta doble imposición entre el IAE y los impuestos autonómicos en sus diversas modalidades se presenta como una confluencia entre el poder tributario de las Corporaciones Locales y el poder tributario de las Comunidades Autónomas.

La Constitución española, en su artículo 133, señala que "la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley." En su apartado segundo, añade: "Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes." Por tanto, la potestad originaria para establecer y exigir tributos es única y reside en el Estado, la cual deberá ejercer a través de una ley. De este precepto debemos partir para poder afirmar que el poder tributario originario reside en el Estado mientras que el poder tributario del que disponen las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales tiene carácter de derivado. Para poder completar este sistema tributario, no podemos olvidar el artículo 142 de la Constitución Española donde se establece que "las Haciendas Locales deberán disponer de los medios sufi-

cientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.” Por tanto, además de permitir a las Corporaciones Locales, el disponer de sus tributos propios previa regulación por parte del legislador estatal, también se admite la posibilidad de participar por parte de éstas en tributos estatales e, incluso, autonómicos.

Un aspecto a resaltar consiste en que el nivel de las Haciendas Autonómicas y Locales en relación al Estado en principio es similar respecto al mismo aunque, como sabemos, las Comunidades Autónomas tienen un sistema tributario propio basado en una Ley Orgánica, la conocida como Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre mientras que el poder tributario de las Haciendas Locales reside en un ley estatal.

Por tanto, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa siendo el Impuesto sobre Actividades Económicas un impuesto local de exigencia obligatoria, que fue establecido por el Estado en la Ley de Haciendas Locales estando actualmente regulado en el TRLRHL como se ha señalado.

Debemos señalar en que el objeto de gravamen coincidiría con el Impuesto sobre Actividades Económicas en el supuesto en que el gravamen autonómico sometiera a tributación la capacidad económica exteriorizada derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, en este caso de producción y transporte de energía, captación de depósitos por entidades de crédito o la venta en grandes centros comerciales, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas.

En efecto, en el Impuesto sobre Actividades Económicas el hecho imponible está constituido por el ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas considerándose que una actividad se ejerce con tal carácter cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por consiguiente, el objeto o la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas es la fuente de riqueza consistente en el ejercicio de actividades generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan. Al igual que éste, el gravamen autonómico somete a tributación la capacidad económica exteriorizada derivada del ejercicio de diversas actividades.

Esta circunstancia determinante de la existencia de doble imposición entre los impuestos autonómicos y el Impuesto sobre Actividades Económicas al no quedar vinculado el primero de ellos a los riesgos medioambientales en el ejercicio de la actividad, es la seguida por nuestro Tribunal Constitucional, bastando a modo de ejemplo lo contenido en su Sentencia número 179/2006, de 13 de junio:

“En suma, el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura grava la mera titularidad de bienes inmuebles, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente, incurriendo de este modo en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA (RCL 1980, 2165) , por su solapamiento con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales...”

Dicho de otra forma, el impuesto sobre bienes inmuebles grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de bienes inmuebles; el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente somete a tributación exclusivamente la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de bienes inmuebles por determinadas personas o entidades...”

Este criterio no podría ser rebatido por el hecho de que el tributo autonómico esté afecto a gastos de la Comunidad Autónoma en el ámbito de la conservación y mejora del medio ambiente, tratando de esta forma, por parte del legislador autonómico, de convertir este tributo en un impuesto de los llamados medioambientales y, por tanto, de naturaleza extrafiscal.

La mayor parte de las leyes autonómicas que regulan estos tributos señalan que los ingresos procedentes los mismos se encuentran afectados a gastos autonómicos en el ámbito de la conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de Presupuestos de cada una de la Comunidades Autónomas.

Antes de entrar a analizar el hipotético carácter finalista de este tipo de tributos, debemos remitirnos a lo contenido en la Ley 47/2003, General Presupuestaria (“LGP”), donde se establece en su artículo 27 el principio general de no afectación de los ingresos públicos señalándose que *“Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por Ley se establezca su afectación a fines determinados.”*

Este principio postula, por tanto, que todos los ingresos públicos se destinen de manera indistinta y global a la cobertura de los gastos públicos no pudiendo, salvo que una Ley establezca lo contrario, destinar la recaudación obtenida de cualquier ingreso público a financiar determinada partida presupuestaria de gasto.

Por otro lado, la afectación de los tributos medioambientales ha sido uno de los requisitos exigidos por nuestro Tribunal Constitucional para poder admitir la legalidad de los mismos. En este sentido, la STC 168/2004, señala que: *“ En segundo lugar, de*

la regulación legal del gravamen se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afección a la financiación de un fin concreto, puesto que el producto íntegro del gravamen se destina a la constitución de un fondo de seguridad, que tiene por objeto la financiación de actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación (art. 58). Consecuentemente, cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos.”

Asimismo, la STC 179/2006, señala que: “Finalmente, y frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y las Letradas del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y del Parlamento de Extremadura, la conclusión de que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se solapa con el impuesto sobre bienes inmuebles no se desvirtúa por el hecho de que, conforme a la disposición adicional primera de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, los ingresos que se recauden por dicho impuesto se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental, afectación que, a juicio de las citadas representaciones procesales, habría conducido en la STC 168/2004 a declarar que el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil tenía carácter retributivo y, por ende, no vulneraba la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.3 LOFCA. Y no lo hace, en esencia, por dos razones. En primer lugar, porque la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Y, en segundo lugar, porque basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar que no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas «que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos» o «de apoyo al transporte público».”

La doctrina de nuestro Tribunal Constitucional en relación a la doble imposición ha seguido una evolución clara siempre tratando de delimitar la naturaleza extrafiscal o no del tributo autonómico, esto es, la existencia o no de un verdadero tributo medioambiental.

La primera Sentencia, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, declara inconstitucional el Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente. En esta Sentencia el citado tribunal señala, en primer lugar que la materia imponible es un concepto más amplio que el conocido como hecho imponible y es a nivel de la materia imponible donde la reserva está establecida a favor de las entidades locales en el sentido de que las Comunidades Autónomas no pueden gravar materia imponible ya gravada por las Haciendas Locales salvo las excepciones contenidas en la disposición adicional primera del TRLRHL. El hecho imponible, según el artículo 20 de la Ley 58/2003 viene definido como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal mientras que la materia imponible se define como aquella fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decide someter a imposición. Por tanto, una misma materia imponible podría conllevar la realización de varios hechos imposables lo que derivaría en el establecimiento de diferentes tributos sobre la misma materia imponible. Concluye la Sentencia que con la anterior redacción de la LOFCA, existía una prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible con independencia de la configuración del hecho imponible y que, por tanto, el conocido como impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente debe ser declarado como inconstitucional ya que grava la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, impuesto de carácter local.

En sentido contrario, la STC 168/2004, de 6 de octubre, desestima recurso de inconstitucionalidad en relación al conocido como gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que se puede derivar la activación de planes de protección civil. En la misma se afirma que no existe doble imposición de este tributo con los tributos de carácter local en los términos del artículo 6.3 de la LOFCA. Asimismo, señala que la materia imponible de este tributo no coincide con la materia imponible en el IBI, la titularidad de los mismos, ni con la materia imponible en el IAE, el mero ejercicio de las mismas. La materia imponible en el tributo autonómico son las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y bienes y a las que ha de hacerse frente mediante activación de los planes de protección civil, no gravándose los elementos patrimoniales sino el riesgo potencial de determinadas actividades e instalaciones. También se señala que el gravamen catalán está vinculado a la realización de una política pública sectorial, la prevención de grandes riesgos quedando destinado el producto íntegro de tal gravamen a un fondo de seguridad para financiar actividades de prevención, previsión, planificación, información y formación en este campo. Por tanto, este tributo autonómico no tiene fines fiscales ni recaudatorios sino que su finalidad se fundamenta en la prevención de riesgos, no teniendo carácter contributivo y sí retributivo al depender del riesgo y la peligrosidad de determinadas actividades e instalaciones.

En este sentido juega un papel trascendental el apartado 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificado por el apartado tres del artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, y cuya redacción actual es la siguiente:

“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.”

El objetivo de la mencionada modificación lo establece la propia Ley Orgánica 3/2009 en su exposición de motivos al establecer que:

“La presente Ley pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.”

Por tanto, tras esta reforma, los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no pueden recaer sobre hechos imponibles ya gravados por los tributos locales pero sí podrán establecer y gestionar tributos sobre materias imponibles objeto de gravamen por estos tributos locales. Asimismo, la disposición final primera del TRLRHL queda absorbida por esta regla ya que, a partir de ahora no sólo podrán gravar las Comunidades Autónomas las materias imponibles relativas al impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o al Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca, sino que podrán gravar el resto materias imponibles objeto de gravamen en la actualidad por los tributos locales. No obstante, en el caso en que una comunidad autónoma entre a gravar estas materias imponibles ya gravadas por los municipios, se debe compensar a éstos para que sus ingresos tributarios no se vean disminuidos.

Asimismo, y en relación con el espacio fiscal propio del Estado, la delimitación actual entre los tres espacios fiscales parte de las competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas ya que éstas no podrán establecer tributos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados, ya sea por el Estado o por los tributos locales. No obstante, siguiendo el principio de potestad tributaria originaria, el Estado podrá establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por las Comunidades Autónomas pero compensando la disminución de ingresos y las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos que recaigan sobre, no hechos imponibles sino sobre materias imponibles gravadas por los tributos locales, estableciendo, asimismo, las medidas de compensación de ingresos a favor de las entidades locales en el supuesto de pérdida de los mismos.

Por tanto, debemos entender que una Comunidad Autónoma sí podría entrar a gravar la materia imponible, a modo de ejemplo, del IAE o del IBI siempre que no coincida con su hecho imponible, ahora bien, en todo caso, debe compensar a los ayuntamientos por gravar esta misma materia circunstancia que no se aprecia en la normativa reguladora de los tributos medioambientales objeto del presente informe en ningún caso.

En relación al pretendido carácter medioambiental de los tributos autonómicos que recaen sobre los diferentes sectores económicos señalados anteriormente, para poder identificar un verdadero tributo de naturaleza medioambiental debemos acudir a su evolución conceptual a lo largo de estos últimos años tanto en el campo jurisprudencial como en las diversas definiciones de su naturaleza que nos podemos encontrar en las diferentes regulaciones normativas actualmente en vigor.

En primer lugar, el artículo 31 de la Constitución Española consagra como principio fundamental de nuestro sistema tributario el principio de capacidad económica que debe presidir como regla general las relaciones financieras entre los contribuyentes y la Administración para el sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, se reconoce que en la existencia de nuestro sistema tributario, justificada por el sostenimiento del gasto público, se debe utilizar en su propia configuración el principio de capacidad económica. En este artículo se establece la finalidad primordial de nuestro sistema tributario y es que se justifica la existencia del mismo para sostener el gasto público.

De hecho, los ingresos corrientes de las tres Administraciones, tanto Estado como Comunidades Autónomas y Entidades Locales, provienen fundamentalmente de este tipo de ingresos considerados como ordinarios en su actividad para poder financiar los gastos de todos estos niveles administrativos.

No obstante, una vez señalado que la justificación de la creación de un sistema tributario responde a la financiación del gasto público, atendiendo asimismo a otros principios como igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, debemos mencionar que dicho sistema tributario también puede ser utilizado con otras finalidades distintas de la obtención de recaudación para financiar el gasto público.

En la propia Constitución Española, el artículo 45 señala que los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, por lo que

se admite la utilización por parte de las Administraciones de sus presupuestos de gastos y de ingresos para defensa del medio ambiente, donde debe residir toda la política medioambiental de dichos poderes públicos.

Por tanto, la defensa del medioambiente se puede llevar a cabo desde el presupuesto de gastos, ya sea mediante subvenciones y transferencias al sector privado de la economía para la mejora del mismo o mediante la gestión directa de actuaciones medioambientales públicas y desde el presupuesto de ingresos, ya sea mediante el mecanismo del establecimiento de beneficios fiscales para aquellos agentes económicos cuyas conductas sean respetuosas con el medio ambiente o bien mediante la obtención de ingresos de carácter tributario para la mejora del medioambiente.

Desde el punto de vista de los ingresos vinculados a una política medioambiental activa por parte de los poderes públicos, no podemos olvidar que, además de los tributos medioambientales, también existen otras vías de obtención de ingresos como son el establecimiento de sanciones de carácter administrativo para aquellos agentes económicos cuyas conductas no sean respetuosas con el medioambiente. Según lo anterior, no podemos olvidar que una primera nota de los ingresos tributarios de carácter medioambiental es que deben tener como única finalidad políticas de defensa del medioambiente, descartándose la utilización de los mismos para otras finalidades como sería la meramente recaudatoria para financiar el presupuesto de gasto público en su totalidad.

A mayor abundamiento, en una ley que no debemos considerar como de naturaleza tributaria, como la Ley 42/2007, de Patrimonio Natural y Biodiversidad, en su artículo 5 se señala que las Administraciones Públicas promoverán la utilización de medidas fiscales con la finalidad de la conservación de la naturaleza.

Por tanto, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, incluso en una ley que no tiene carácter tributario, se establece que cualquiera de nuestras administraciones puede utilizar su sistema fiscal para la protección y mejora del medioambiente, ya sea mediante el mecanismo de regulación de beneficios fiscales o ya sea, incluso, mediante la creación de figuras tributarias medioambientales.

Acudiendo a la norma fundamental de nuestro derecho tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), aplicable a todas las Administraciones Tributarias, tanto Estatal, como Autonómicas y Locales, en su artículo 2 establece que el sistema tributario, aunque tiene como finalidad primordial el sostenimiento de los gastos públicos, también se podrá utilizar como instrumento de la política económica general atendiendo siempre a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución española. Según este precepto, estaría plenamente justificada la utilización del Impuesto sobre Sociedades (“IS”) para el fomento de determinadas actividades tales como la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica o incluso la internacionalización de la empresa española. Esta posibilidad ha sido desarrollada en la regulación actual de este tributo estatal e incluso alguna de sus principales reformas en el esquema liquidatorio del mismo, se han justificado en estos principios generales de política económica mediante el establecimiento de determinados beneficios fiscales. Asimismo, dentro de esta finalidad secundaria del sistema tributario estaría encuadrada la mejora y protección del medio ambiente, ya sea mediante el establecimiento de beneficios fiscales, mecanismo de mayor arraigo en nuestro sistema tributario, sobre todo en los tributos estatales y locales, o ya sea mediante la creación de los conocidos como “impuestos medioambientales”.

Por último, dentro de este compendio normativo que justifica la tributación medioambiental, no podemos dejar de mencionar el Derecho Comunitario. En este sentido, el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su artículo 191, consagra la utilización por los Estados miembros del principio de “quien contamina paga” con la finalidad de proteger el medioambiente, circunstancia que permite el establecer disposiciones de carácter fiscal con el mencionado objetivo. Este criterio se ha seguido en varias disposiciones normativas europeas, entre otras, la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. La citada Directiva representa uno de los textos legislativos comunitarios que se fundamenta en el principio de “quien contamina paga” siendo su objetivo principal establecer un marco común de responsabilidad con el fin de prevenir y reparar los daños medioambientales causados por los agentes económicos.

Esta normativa europea resulta realmente importante al admitir la utilización fiscal del principio conocido como “quien contamina paga” ya que hasta fechas recientes en nuestro sistema tributario se había utilizado en exclusiva el principio de “quien no contamina no paga” por la vía de los beneficios fiscales. En este sentido cabe mencionar que, dentro de la Unión Europea, los países nórdicos emprendieron hace ya algunos años una verdadera reforma fiscal verde mediante la introducción en sus sistemas tributarios de impuestos que gravan emisiones de CO₂ ó SO₂ o la generación de residuos sólidos y la reducción de forma simultánea de otros impuestos sobre la renta e incluso la reducción de las cotizaciones a la Seguridad Social.

Una vez analizada la normativa actualmente en vigor sobre la tributación medioambiental, debemos concluir que, para definir un impuesto como tal, éste debería cumplir una serie de características:

Los elementos configuradores de estos tributos deben revestir carácter medioambiental. En este sentido, se pueden distinguir tributos medioambientales plenos donde todos sus elementos configuradores de la obligación tributaria revisten este carácter y tributos medioambientales limitados donde al menos uno de sus elementos configuradores de la obligación tributaria reviste ca-

rácter medioambiental. A modo de ejemplo, un tributo medioambiental pleno sería aquel que recayese sobre las emisiones de CO₂ donde la base imponible se definiera en función de las mismas, mientras que un tributo medioambiental limitado sería aquel que definiera su base imponible en función del criterio de capacidad de pago y los tipos de gravamen en función de criterios medioambientales como actualmente está configurado en el caso español el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Por lo tanto, resulta primordial, a estos efectos, que los elementos configuradores de la obligación tributaria, considerando como tales, base imponible y tipos de gravamen, sean regulados en función de criterios medioambientales. Debemos mencionar que no resultaría suficiente el definir el hecho imponible atendiendo a criterios de carácter medioambiental mientras que los elementos que determinan la obligación tributaria principal desde un punto de vista cuantitativo no atiendan tales criterios. Esto es, el criterio de capacidad de pago sólo debe ser utilizado de forma indirecta nunca de forma exclusiva para que un tributo pueda ser calificado como medioambiental.

Esta característica es plenamente compatible con lo regulado en la Ley 58/2003, donde se establece que la base imponible puede ser una magnitud no dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible, debiendo regularse el mismo en relación a una actividad contaminante y la base imponible tratando de medir la misma.

Un tributo medioambiental debe gravar los efectos nocivos para el medioambiente provocados por aquellas actividades que los originen, debiendo incluirse en las mismas la totalidad de dichas actividades, según el principio de justicia y generalidad del sistema tributario. Esto es, lo que se debe gravar es la actividad contaminante con independencia de quién sea el que la genera, no cabiendo configurar un tributo como medioambiental si sólo es objeto de dicho gravamen determinado sector y quedan excluidos otros sectores o agentes económicos que también generan riesgos para el medioambiente en el desarrollo de sus actividades. Por tanto, a modo de ejemplo, si las emisiones nocivas de CO₂ se producen en dos sectores diferentes de la actividad económica, debemos gravar a ambos sectores, no pudiendo considerarse un tributo como medioambiental si sólo gravara a uno de ellos. Llevando esta situación al extremo nunca podría considerarse como medioambiental un tributo sobre la contaminación atmosférica de los vehículos que sólo gravara a los vehículos con un determinado color o con una determinada matrícula, sino que habría que gravar a todos los vehículos que produjeran o pudieran producir dichas emisiones nocivas.

No debemos olvidar que el principio general de la tributación medioambiental es el que contamina paga, pero todo aquel que contamina, no sólo algunos de los que contaminan.

Asimismo, no puede aducirse que para establecer tributos medioambientales, debido a problemas de medición de bases imponibles, sólo se puede gravar a determinadas actividades, sino que se deben gravar todas aquellas actividades que generan el mismo riesgo para el medioambiente ya que, de lo contrario, se estaría atentando contra los principios de generalidad, justicia y equidad del sistema tributario. A modo de ejemplo, hoy en día existen multitud de certificados sobre emisiones contaminantes como también existen certificados autonómicos y municipales donde se regula el impacto medioambiental que genera determinada actividad. Una buena muestra, en este sentido, es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, donde se establecen los tipos de gravamen de todos los vehículos según certificados de emisiones, certificados que, por otra parte, revisten el carácter de obligatorios según la propia normativa europea.

Estos tributos medioambientales deben gravar el daño o riesgo, aunque sea de modo potencial, que el ejercicio de las actividades o determinadas instalaciones puedan producir en el medioambiente, y no gravar meramente el ejercicio de tales actividades o la titularidad de dichas instalaciones. Este requisito está relacionado con el primero anteriormente expuesto ya que en aquel estábamos delimitando las características de la base imponible y la cuota tributaria de estos tributos y en éste requisito estamos delimitando la naturaleza y objeto de gravamen de los mismos. Esta vinculación al daño medioambiental como objeto de gravamen resulta fundamental para no incurrir en doble imposición con otros tributos que sí gravan el ejercicio de determinadas actividades o la titularidad de las mismas como el Impuesto sobre Actividades Económicas ("IAE") o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles ("IBI"). En este sentido debemos citar las STC 289/2000 y STC 168/2004.

Por tanto, siguiendo la doctrina de este Tribunal, el impuesto medioambiental no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra y de su peligrosidad para el medioambiente medidos, asimismo, en términos medioambientales, como hemos visto en el primero de los requisitos analizado.

Un tributo medioambiental debe tener carácter finalista, esto es, los ingresos obtenidos por la recaudación del mismo deben destinarse a financiar gastos de carácter medioambiental para la mejora y protección del medioambiente. Este principio se desprende de la normativa actualmente en vigor señalada ya que, tal y como hemos destacado, el sistema tributario debe servir para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el criterio de capacidad económica mientras que en el caso de tributos dirigidos a otra finalidad, esto es, no recaudatoria, la recaudación de los mismos debe servir para atender a tales políticas o a los gastos vinculados para el desarrollo de las mismas. En ningún caso podemos entender un tributo como medioambiental si el ingreso no está afecto o al menos vinculado al desarrollo de políticas medioambientales.

En sentido contrario, tampoco podríamos considerar un tributo como medioambiental sólo porque su recaudación quedara afectada a políticas medioambientales. Imaginemos que la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) se destinara a atender políticas de gasto para la protección del medioambiente, pues bien, en ningún caso podríamos considerar este impuesto como medioambiental ya que ninguno de los dos requisitos anteriores se cumpliría.

Por otro lado, si se destinan los ingresos procedentes de estos tributos a políticas medioambientales, estaríamos ante una afectación indirecta, mientras que si los ingresos obtenidos financian en exclusiva gastos públicos de protección ambiental causados en exclusiva por la actividad objeto de gravamen estaríamos ante una afectación del tributo de carácter directo.

Por último, no podemos dejar de señalar la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de fecha 14 de marzo, por la que se declaran inconstitucionales y nulos una serie de artículos de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, de Castilla La Mancha, donde se regulaba el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, impuesto con la misma pretendida finalidad que el tributo valenciano objeto del presente escrito de alegaciones. Sobre el contenido de dicha Sentencia cabe resaltar lo siguiente:

A. La afectación al gasto medioambiental de estos tributos no es suficiente si sólo se redefine la naturaleza del impuesto señalando que grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. La naturaleza de todos estos tributos es similar, pudiéndose citar, a modo de ejemplo, la definición mayoritaria del conocido como impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente:

“1. El impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente es un tributo propio de la Comunidad Autónoma que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunidad, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.”

El legislador autonómico, mediante este precepto, pretende dotar de carácter medioambiental, esto es, extrafiscal, al tributo en cuestión evitando, de esta forma, incurrir en doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Esta circunstancia se deriva del intento de cumplimiento de Sentencias anteriores de este mismo Tribunal Constitucional ya señaladas en este escrito, como la STC 289/2000, donde se ponía de manifiesto que estos tributos autonómicos que recaen sobre el sector energético carecen de carácter medioambiental siendo su única finalidad la recaudatoria.

Pues bien, a este respecto, la Sentencia 60/2013 del Tribunal Constitucional señala lo siguiente:

“QUINTO...

Como hemos dicho en la reciente STC 196/2012, de 31 de octubre, tanto el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente como el impuesto sobre actividades económicas, gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica, de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto castellano-manchego es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o intentio legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente. Y ello porque «el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE (RCL 1978, 2836), desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, configurándose como un tributo que somete a tributación el mero ejercicio de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica» (FJ 3).

B. En segundo lugar, la Sentencia señala que tampoco es suficiente para darle naturaleza medioambiental al tributo sobre actividades que inciden en el medio ambiente el que el rendimiento derivado de este impuesto quede afectado en su totalidad a gastos de conservación y mejora del medio ambiente en la forma que establezca la Ley de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

En este sentido, la mayoría de normas autonómicas reguladoras de estos tributos establecen que los ingresos procedentes de este impuesto se encuentran afectados a gastos autonómicos en el ámbito de la conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos de la Comunidad Autónoma.

Esta afectación nominativa, evitando de esta forma que el tributo tenga naturaleza meramente recaudatoria, tampoco es suficiente a juicio del Tribunal Constitucional en esta misma Sentencia:

“Por otra parte, la coincidencia en el gravamen de la misma materia imponible o fuente de riqueza no se salva por la circunstancia de que el rendimiento obtenido con el impuesto se halle afectado en la Ley 16/2005 a políticas medioambientales, porque, en primer lugar, como ya hemos tenido la oportunidad de afirmar, «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios -y no precisamente el más importante- a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10).”

C. A continuación el Tribunal Constitucional afirma que ni siquiera es suficiente que las Leyes de Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas de cada año vinculen las cantidades obtenidas por el rendimiento de estos tributos a partidas destinadas a gasto de mejora del medioambiente.

“Pero es que, en segundo lugar, como señala el Abogado del Estado, la previsión legal por sí misma no garantiza que los rendimientos se afecten a «combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente». En efecto, la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, no contenía previsión alguna en tal sentido, siendo la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, la que afecta el rendimiento del impuesto a «gastos de conservación y mejora del medio ambiente en la forma que establezca la Ley de Presupuestos Generales» (art. 1.2), de modo que es a partir de su entrada en vigor (el día 1 de enero de 2006 según su disposición final segunda) cuando las leyes de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma deben incluir una previsión sobre tal particular. Y así ha venido sucediendo desde entonces al señalarse: «El rendimiento previsto en el estado de ingresos de los Presupuestos Generales de Castilla-La Mancha para el ejercicio 2006, en el concepto referente al impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, se destinará a la financiación de gastos de actuación en materia de calidad ambiental, ordenación, conservación y mejora del medio natural» (art. 50.1 de la Ley 13/2005, de 29 de diciembre [LCLM 2005, 355], de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2006). La anterior previsión se ha venido reproduciendo luego, en términos idénticos, en el art. 49.1 de la Ley 6/2006, de 20 de diciembre (LCLM 2006, 381), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2007; en el art. 49.1 de la Ley 15/2007, de 20 de diciembre (LCLM 2007, 423), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2008; en el art. 50.1 de la Ley 10/2008, de 19 de diciembre (LCLM 2008, 546), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2009; en el art. 50.1 de la Ley 5/2009, de 17 de diciembre (LCLM 2009, 450), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2010; en el art. 51.1 de la Ley 16/2010, de 22 de diciembre (LCLM 2010, 445), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2011; en la disposición adicional duodécima, apartado 1, de la Ley 5/2012, de 12 de julio (LCLM 2012, 165), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2012; y en el art. 51 de la Ley 10/2012, de 20 de diciembre (LCLM 2012, 311), de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2013.

Pues bien, de las regulaciones legales citadas puede concluirse que las sucesivas Leyes de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha no hacen sino reproducir genéricamente el mandato de afectación previsto en el art. 1.2 de la Ley 16/2005 (LCLM 2005, 358), pero sin concretar la forma ni la manera en la que dicho rendimiento debe afectarse necesariamente a la financiación de proyectos de conservación y mejora del medio ambiente, lo que impide constatar, siquiera desde esta circunstancia, la verdadera *intentio legis* de utilizar el impuesto autonómico como un instrumento al servicio de políticas medioambientales.

En consecuencia, el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de esta modalidad impositiva pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, que no grava directamente la actividad contaminante sino el mero ejercicio de una actividad económica consistente en la producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares y en función de la energía producida, que ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. Esto impide entender que la actividad económica se haya sometido a tributación desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas.”

En esta Sentencia se señala que estos tributos incurren en doble imposición con los tributos locales (IAE) ya que no tienen naturaleza retributiva y sí meramente recaudatoria con lo que incumplen la pretendida naturaleza medioambiental.

Este criterio seguido por el Tribunal Constitucional resulta relevante, ya que en cumplimiento, entre otras, de la Sentencia del TC 289/2000, todas las Comunidades Autónomas, modificaron sus normas sustantivas tributarias para adaptar estos tributos a tales sentencias en tres aspectos:

- ❖ Introducción dentro de la naturaleza de estos impuestos de la finalidad de compensar los daños ocasionados al medio ambiente por la realización de estas actividades mediante una serie de instalaciones.
- ❖ Introducción de un precepto donde expresamente quedaba afectada la recaudación a gastos vinculados a mejora del medio ambiente según lo que establecieran las Leyes de Presupuestos de cada Comunidad Autónoma.
- ❖ Por último, en las Leyes de Presupuestos anuales, añadían un artículo donde se señalaba que la recaudación anual obtenida por estos impuestos quedaba afectada a determinada partida presupuestaria de gasto medioambiental.

Pues bien, esta Sentencia señala que no basta con hacer estas modificaciones para considerar estos tributos como medioambientales ya que sigue sin concretarse la forma en la que el rendimiento obtenido por estos tributos queda afectado necesariamente a la financiación de proyectos de conservación y mejora del medioambiente. Esta circunstancia impide a su vez constatar la verdadera intención legal de utilizar el impuesto autonómico como un instrumento al servicio de políticas medioambientales.

