

INDICE GENERAL

2

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

3

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

15

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

28

TRIBUTOS MUNICIPALES

50

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**3**

- DECLARACIÓN DE CADUCIDAD: RESOLUCIÓN DEL 19 DE FEBRERO DE 2014 4
- EFECTOS (DE NULIDAD/ANULABILIDAD) DERIVADOS DE LA UTILIZACIÓN IMPROCEDENTE DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS: RESOLUCIÓN DEL 28 DE NOVIEMBRE DE 2013 8

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO**15**

- PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2014: RESOLUCIÓN DEL 10 DE MARZO DE 2014 16

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**28****TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO**

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 29

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 33

TEMAS FISCALES

- ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE DOMINIO Y ACTAS DE NOTORIEDAD: NECESIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 7.2.C) DE LA LITPAJD
Nuño de Juan Ledesma. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid.* 35

TRIBUTOS MUNICIPALES**50****TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 51

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 53

CONSULTAS TM

- ADJUDICACIÓN DE INMUEBLE A SOCIO DE COOPERATIVA CONSTRUCTORA 58

Tribunal Económico Administrativo Central

- DECLARACIÓN DE CADUCIDAD: RESOLUCIÓN DEL 19 DE FEBRERO DE 2014 4
- EFECTOS (DE NULIDAD/ANULABILIDAD) DERIVADOS DE LA UTILIZACIÓN IMPROCEDENTE DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS: RESOLUCIÓN DEL 28 DE NOVIEMBRE DE 2013 8

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Declaración de caducidad: Resolución del 19 de febrero de 2014

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de legitimación, competencia 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.

Segundo. La cuestión controvertida consiste en determinar si la caducidad de un previo procedimiento de aplicación de los tributos puede ser declarada en el mismo acto por el que con posterioridad se inicia un nuevo procedimiento.

Tercero. La normativa a tener en cuenta, a los efectos aquí pretendidos, está constituida por los siguientes preceptos de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT).

El artículo 133.1 que dispone en cuanto a las posibles formas de terminación del procedimiento de verificación de datos que:

1. El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:
 - a. Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
 - b. Por liquidación provisional, (...).
 - c. Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
 - d. Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
 - e. Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos”.

Respecto del procedimiento de comprobación limitada, el artículo 139 LGT contiene una dinámica similar cuando prevé:

- “1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:
- a. Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
 - b. Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
 - c. Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada”.

Por su parte, y en relación específicamente con la terminación por caducidad, el artículo 104.5 de la misma norma legal señala:

- “5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

A todo lo anterior, debemos añadir las disposiciones contenidas en el artículo 103 LGT, según el cual:

- “2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevinida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.”

En una primera aproximación, podemos concluir que de los preceptos anteriores se desprenden las siguientes tres ideas básicas:

- ❖ Los procedimientos de aplicación de los tributos pueden finalizar por caducidad, efecto que se produce ex lege, esto es ope legis, por el transcurso del plazo máximo de resolución sin que se haya notificado, o al menos intentado notificar, su resolución expresa.
- ❖ También pueden finalizar por el inicio de otro procedimiento, que incluya su objeto y que tiene que ser necesariamente de diferente naturaleza.

En este caso, es preciso que el procedimiento inicialmente iniciado no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario interesado el inicio del segundo procedimiento que, siendo de naturaleza distinta, incluye el objeto de aquel. Esto es, es preciso, para que opere esta concreta forma de terminación de forma válida, que el procedimiento primero no haya caducado (pues en tal caso ya habría terminado, de una forma distinta, por la caducidad).

En otras palabras, este Tribunal Central estima que estas dos formas de terminación (la contemplada en este guión y en el inmediato anterior, son excluyentes).

- ❖ Y en tercer lugar, que una vez producida la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento u otro de diferente naturaleza, con el mismo o con otro alcance distinto, si no ha mediado prescripción. Así lo prevé el artículo 104. 5 de la Ley, indicando expresamente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, advirtiendo a continuación el mismo precepto que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento que caducó, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad.

En relación con este extremo, conviene recordar el criterio reiterado de este Tribunal Central en el sentido de que, en los supuestos de caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos, los recursos y reclamaciones formulados contra las liquidaciones derivadas del mismo, no interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero sí tienen el valor de interrumpir, en su caso, la prescripción del derecho del reclamante a obtener la devolución solicitada en su autoliquidación. Criterio recogido, entre otras, en Resoluciones de fecha 26 de octubre de 2010 (R.G. 00/4337/2009), de 26 de abril de 2012, (R.G. 00/4979/2011), y de 27 de septiembre de 2012 (R.G. 00/2975/2012).

Partiendo de las conclusiones anteriores, se puede resolver la aparente contradicción que existe entre el tenor literal de los artículos 103.2 y 104.5 de la LGT antes invocados, cuando el primero establece que no existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos en los que se produce la caducidad, estableciendo sin embargo el segundo de los preceptos citados que la caducidad será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Obsérvese que la norma utiliza la expresión “será declarada”, estableciendo por lo tanto esta declaración con carácter obligatorio.

A juicio de este Tribunal Central, no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos. En este caso, el procedimiento iniciado de oficio y luego caducado no habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar en favor de la Administración, pero no haría falta declararlo expresamente en la medida en que la Administración nada ha decidido sobre el fondo del asunto y no pretende volver a ejercitar su acción y nada hace falta resolver expresamente pues la caducidad se produce ex lege, por el transcurso del plazo máximo de resolución.

Esta interpretación se ve corroborada por el párrafo tercero que el legislador añade al apartado 5 del artículo 104 de la LGT, donde, después de indicar en el primer párrafo que la caducidad debe ser declarada, contempla asimismo la posibilidad de que la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento que caducó. Es lógico que cuando la Administración decida hacer uso de esta facultad, deba obligatoriamente y de oficio declarar expresamente la caducidad del procedimiento anterior, que hasta ese momento no ha tenido obligación de declarar, por diferentes y evidentes razones:

- ❖ Porque, de no existir esta declaración expresa, podría albergar el obligado tributario la duda de si se trata del mismo procedimiento que continúa o de otro nuevo procedimiento que ahora se inicia, extremo que resulta esencial a los efectos de valorar el cumplimiento o no de los plazos máximos de duración de los procedimientos;
- ❖ Porque el primer procedimiento que ha caducado no ha servido para interrumpir los plazos de prescripción en favor de la Administración. Este efecto resulta esencial para poder determinar si el segundo procedimiento se inicia procedentemente y la apreciación de oficio de la prescripción es una obligación para la Administración (artículo 69 de la LGT);
- ❖ Porque el segundo procedimiento no tiene por qué ser necesariamente de la misma naturaleza que el primero y la notificación de este extremo es obligatoria para la Administración;

- ❖ Y porque incluso el segundo procedimiento, aún siendo de la misma naturaleza, puede tener un alcance diferente del inicial. Así por ejemplo ha sucedido en el supuesto de hecho que ha dado lugar al criterio aquí discutido: se inicia un procedimiento de comprobación limitada, pero sólo respecto del cuarto trimestre de un año del Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que el segundo procedimiento, también de comprobación limitada, tiene un alcance que comprende los cuatro trimestres del año.

Otra interpretación de este inciso del artículo 103.2 de la LGT supondría atribuir al legislador que ha incurrido en una abierta y clara contradicción con lo que él mismo ha previsto en los artículos 104, 133 y 139 de la misma Ley respecto de la institución de la caducidad de los procedimientos.

En conexión con lo anterior, y como hemos advertido anteriormente, una situación que podemos destacar sería la relativa a aquellos casos en los que siguiendo la literalidad del artículo 103.2 de la LGT, el órgano de gestión no comunica formalmente la caducidad del procedimiento al obligado tributario, pero le notifica el inicio de un procedimiento posterior, bien de la misma naturaleza que el caducado, o bien de naturaleza distinta. Este supuesto de hecho ha sido ya analizado por este TEAC en Resolución de 11 de abril de 2013 (RG 00/00991/2011) en el que se acaba exigiendo la declaración expresa de caducidad, sin que quepa la interpretación de que el inicio de un procedimiento nuevo pueda interpretarse como que conlleva “implícitamente” la declaración de caducidad del anterior. Así se dice:

“Por tanto, conforme al artículo 130 transcrito, el procedimiento de declaración terminó por caducidad (...), una vez transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado las liquidaciones. Tampoco cabe interpretar que el procedimiento iniciado con la declaración presentada haya sido declarado caducado iniciándose otro posteriormente, ya que no consta la declaración expresa de caducidad por la Oficina Gestora, y, por otra parte, tanto de la referencia del expediente que consta en la liquidación como de la resolución de los antecedentes expresados en la resolución del recurso de reposición, se desprende que la liquidación se dicta en el ámbito del procedimiento originario iniciado el (...) con la presentación de la declaración.”

En el mismo sentido se ha pronunciado el TEAR de Murcia en Resolución de 30 de septiembre de 2013 (RG 30/01896/2011).

Puede también citarse la Resolución de este Tribunal Central de 16 de mayo de 2013 (RG 00/06877/2011), la cual sienta el criterio de la necesidad de la declaración previa de la caducidad en el caso de inicio de un nuevo procedimiento:

“Y es que la caducidad, además de constituirse en anormal terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar como ‘desaparición jurídica’ del procedimiento, -que no del derecho sustantivo que en él se trataba de hacer valer-, por lo que, en su caso, es indispensable un nuevo procedimiento que debe incoarse desde su inicio, previa declaración de caducidad del procedimiento anterior.”

En el mismo sentido se ha manifestado el TEAR de Valencia en resolución de 26 de febrero de 2013 (RG 12/03435/2011).

La conclusión es que, sin declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad alguna interruptiva de la prescripción, de ahí la necesidad de que exista una declaración expresa de caducidad si se pretende iniciar un nuevo procedimiento.

También es de interés al caso el criterio ya expresado por este Tribunal Central relativo a la cualidad de acto reclamable de la resolución por la que se declara la caducidad, criterio contenido en la Resolución de 1 de diciembre de 2012 (RG 00/5960/2010):

“Según lo expuesto, cabe calificar la declaración de caducidad como un acto que no decide el fondo del asunto, pero que es recurrible en cuanto que determina la imposibilidad de continuar el procedimiento. Como se ha dicho, la caducidad supone la extinción del procedimiento iniciado por inactividad, en este caso, de la Administración, sin perjuicio de que al no haberse decidido sobre el fondo del asunto, puede la Administración, volver a reiniciar el procediendo de verificación de datos dentro del término de la prescripción.”

Por otra parte, el párrafo ya transcrito de la resolución TEAC 00/06877/2011 contiene otra exigencia relativa a las situaciones de caducidad cuando se inicia un procedimiento nuevo, consistente en la necesidad de que el procedimiento nuevo debe tramitarse de forma completa; criterio confirmado por Resolución de 1 de junio de 2010 (RG 00/00414/2009) en la que se sienta el criterio que la falta de notificación de una nueva propuesta de liquidación y de nueva puesta de manifiesto en el segundo procedimiento conlleva la nulidad de la liquidación que se practique.

Cuarto. Sentado lo anterior sobre la obligación de declarar de forma expresa la caducidad, debemos entrar a analizar si es posible notificar en el mismo acto la declaración de caducidad y la notificación de inicio del nuevo procedimiento.

Antes de manifestar la conclusión alcanzada al respecto por este Tribunal Central, debe abordarse la afirmación que hace el Director recurrente en sus alegaciones considerando que este Tribunal ya ha admitido la validez de la notificación de la caducidad del primer procedimiento y el inicio del segundo en “unidad de acto”.

Con relación a la Resolución de 1 de junio de 2010, RG 00/00414/2009), invocada por el recurrente, en lo relativo al párrafo:

“Aún en el caso de considerarse que el acuerdo de 27 de septiembre de 2007 constituía, simultáneamente, la declaración de

caducidad del procedimiento iniciado el 30 de agosto de 2006 y la apertura de uno nuevo, igualmente se impondría la estimación del recurso de alzada, toda vez que ese segundo procedimiento, de instrucción instantánea; habría finalizado al tiempo que se iniciaba, pues lo allí acordado no es ninguna propuesta de liquidación con apertura del trámite de alegaciones, sino una liquidación que pone fin al procedimiento; esto es, se habría practicado liquidación sin la preceptiva notificación al interesado de la previa propuesta, confiriendo el correspondiente trámite de alegaciones.”

El recurrente considera que se deduce la admisibilidad de una declaración conjunta de caducidad con el acuerdo de inicio de un nuevo procedimiento, siempre que este segundo se hubiese ajustado a la normativa vigente. Sin embargo debe aclararse, que en la Resolución citada, antes del párrafo que se transcribe, este Tribunal Central ya había anulado la liquidación por considerar que la misma se había dictado en el seno del procedimiento caducado, y la referencia a la notificación simultánea se hace a título de hipótesis para poder pronunciarse sobre el hecho de que el segundo procedimiento era, además, incompleto, hipótesis que sólo podía plantearse bajo la admisión, repetimos a título hipótesis, de que se hubiera iniciado un segundo procedimiento, pues en caso contrario no era posible pronunciarse sobre la necesidad de que el segundo procedimiento debía contener la notificación de la nueva propuesta y de un nuevo trámite de alegaciones. En ningún caso se estaba analizado la validez o no de la unidad de acto, aquí discutida, ni pronunciándose sobre ella.

En cuanto a la Resolución de 1 de diciembre de 2011 (RG 00/5960/2010) el párrafo que induce al Director a considerar que este TEAC ha admitido ya la validez de la notificación en “unidad de acto” es el siguiente:

“Concluyendo, expuesto lo que antecede, la Administración tributaria reinicia las actuaciones, con la nueva puesta de manifiesto y la propuesta de liquidación provisional, como consecuencia del nuevo procedimiento de verificación de datos en el que se incluyen todas las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, actuación que es conforme a la normativa expuesta, por lo que procede declarar correcta la actuación de la Administración.”

En esta Resolución la pretensión del interesado y la “ratio decidendi” de este Tribunal vienen presididas porque los actos recurridos eran resoluciones por las que la AEAT acordaba la inadmisión de sendos recursos de reposición, al considerar el órgano de gestión que diversos actos notificados (precisamente, las declaraciones de caducidad contenidas en dichos actos) no eran susceptibles de recurso, concluyendo al respecto este Tribunal Central que las declaraciones de caducidad sí son recurribles y que, por el contrario, no era impugnabile el inicio del procedimiento al ser un acto de mero trámite. La referencia a “todas las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado” se limitaba a enmarcar el supuesto de hecho analizado. Tampoco en esta Resolución se estaba analizando la validez o no de la notificación en unidad de acto, ni se estaba pronunciado sobre ello ese Tribunal Central.

Las aclaraciones sobre esa última Resolución sirven para centrar el problema jurídico que se está dilucidando en el presente recurso, pues en el caso de la notificación en “unidad de acto”, se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos actos diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible (la declaración de caducidad) y otro no recurrible (el inicio del procedimiento). Uno que implica que no ha existido interrupción de la prescripción en favor de la Administración, otro que interrumpe de nuevo el plazo de prescripción de la acción de liquidación.

Esa situación hace que no sea compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles –como aconteció en el supuesto de hecho que dio origen a la Resolución del TEAR cuyo criterio se discute-, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicarle que del único acto notificado, exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad. Cualquiera de las dos situaciones descritas (no otorgar pie de recurso cuando lo que se notifica es un acto recurrible, o darlo para una parte del acto sí y para otra no) son ciertamente anómalas y no tienen encaje en nuestro ordenamiento jurídico. De ello resulta que no es admisible la notificación en unidad de acto, en el mismo documento, de la declaración de caducidad de un procedimiento anterior junto con el inicio de un nuevo procedimiento.

En virtud de todas las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTION TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra resolución del Tribunal Regional de ..., ACUERDA DESESTIMARLO.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Efectos (de nulidad/anulabilidad) derivados de la utilización improcedente de un procedimiento de verificación de datos: Resolución del 28 de noviembre de 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Este Tribunal Central es competente para el conocimiento de la presente reclamación económico administrativa, interpuesta en plazo hábil por persona con capacidad, legitimación y representación suficientes, todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley General Tributaria 58/2003 y Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo de 2005 por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo. Con carácter previo a examinar la cuestión de fondo, y respecto de las alegaciones de la interesada invocando la nulidad de pleno derecho del procedimiento de gestión utilizado por la Administración, de verificación de datos, al manifestar que no resulta procedente en casos como el presente, cabe señalar lo siguiente.

Sobre dicho procedimiento dispone el artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

“La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a. Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b. Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
- c. Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
- d. Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”.*

Sobre las posibilidades de uso de este procedimiento este Tribunal ha reiterado lo siguiente en la resolución R.G. 1945/2011, de 20 de diciembre de 2012:

“Así, la norma tasa los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento para regularizar la situación tributaria del contribuyente, debiéndose reconducir la cuestión planteada a si la regularización ahora enjuiciada tiene cabida en cualquiera de aquellos presupuestos tasados por la norma, teniendo en cuenta que la propia exposición de Motivos de la Ley 58/2003 ya informa que se crea “(...) el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas.

En este sentido, cumple recordar que este Tribunal ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos (resolución de 19 de enero de 2012, RG.1151/2011, reiterada en resoluciones de 23 de febrero de 2012, RG.2498/2010 y de 25 de octubre de 2012, RG.2348/2012). El procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la Ley 58/2003. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias

jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples.

En el presente caso debe rechazarse que las previsiones contempladas en las letras a) y b) de aquel artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria, permitan llevar a término la comprobación realizada por medio del procedimiento de verificación de datos. Tampoco cabría incardinarlo en la previsión contenida en el apartado d), en tanto la comprobación de si se ejerce una actividad económica, si el inmueble está afecto a la misma o si la contabilidad se lleva de acuerdo a los preceptos del Código de Comercio (requisitos que dice la Gestora que el sujeto pasivo incumple), exceden en mucho de la simple “aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada”.

Así las cosas, únicamente resultaría procedente aquel procedimiento de verificación de datos, para regularizar los hechos aquí puestos de manifiesto, si en dicha regularización “se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma”, esto es, si tiene encaje en el apartado c) del precepto citado, y, valga anticipar que, ello no es así.

Como ya ha resuelto este Tribunal, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco.”

En el que aquí nos ocupa, descartados por evidentes los casos de las letras a) y b) del artículo 131 de la Ley 58/2003, podría cuestionarse si el procedimiento elegido encuentra amparo en la letra c), lo que, a juicio de este Tribunal debe descartarse, ya que, cuando un contribuyente residente en otro Estado miembro de la Unión Europea solicita la devolución de las retenciones soportadas en España, invocando que se deje de aplicar el derecho positivo español por la aplicación directa de la normativa comunitaria que impide un trato fiscal distinto solo por la diferente nacionalidad, no estamos ante una aplicación indebida de la normativa “(...) que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma”, sino que se trata de una cuestión que exige realizar una comparación entre el régimen jurídico aplicable a las IIC residentes y no residentes, y la concreta situación de comparabilidad entre ambas.

Tampoco encuentra encaje en lo dispuesto en la letra d) del artículo 131, porque la comprobación que resulta necesaria va mucho más allá de una mera “aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada”, y sí tendría pleno acomodo en otro procedimiento de gestión tributaria como es el de comprobación limitada, regulado en el artículo 136 de la Ley 58/2003.

En conclusión, se impone la anulación de las liquidaciones recurridas, al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos del que se sirvió la Gestora para llegar a ellas.

Tercero. Una vez aceptado que, en el caso que nos ocupa, no era procedente la utilización por parte de la Administración tributaria del procedimiento de verificación de datos, debe analizarse si, como plantea el reclamante, el defecto formal producido ha supuesto incurrir en un vicio de nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1 e) de la vigente Ley General Tributaria, la 58/2003, que dispone que:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Semejante regulación encontrábamos en el artículo 153 c) de la anterior LGT de 1963, y en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que condena a la nulidad a los actos administrativos:

“e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”.

La alternativa a la tesis mantenida por el reclamante no será, a juicio de este Tribunal, considerar la elección errónea de procedimiento que aquí se ha producido como un vicio formal no invalidante, ya que en resoluciones anteriores (alguna de ellas citada por el reclamante) ya se ha decidido la anulación de liquidaciones en las que concurrían circunstancias análogas a las que se dan en las que aquí se enjuician, sino la mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la citada Ley 30/1992, al indicar que “Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”.

Ante el diseño general que hace la Ley 30/1992 parece claro que debe sopesarse la gravedad de vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad.

Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una *“medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales”* (STS 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, *“tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho”* (STS 8 de Julio de 1983).

La misma interpretación estricta, como es lógico, hace la jurisprudencia cuando se enfrenta a la concreta causa de nulidad que aquí invoca el reclamante, como vemos en la Sentencias del Tribunal Supremo de 5 mayo 2008 (Recurso de Casación 9900/2003), de 2 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1274/2004), 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación 1966/2011), o 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010).

En segundo lugar, pero como complemento del principio anterior, el Tribunal Supremo impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, (así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que *“en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente”*. (STS 30 de Enero de 1984, 7 de Marzo de 1988, 18 de diciembre de 1991).

En el mismo sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, ó, más recientemente, la sentencia de 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010), que explica que *“resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido.”*

Por último, es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas:

“Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de “que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, *“para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico”, debiendo ser la omisión “clara, manifiesta y ostensible”* (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998)) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.”

Todo ello nos lleva a analizar si en el presente caso el procedimiento de verificación de datos seguido por la Administración era evidentemente improcedente, de forma que pueda concluirse que la actuación administrativa incurre con ello en un evidente carácter ilícito o si, en cambio, la consideración de inadecuación del procedimiento de verificación de datos deriva de una mera divergencia de interpretación con la que efectúa el acto impugnado, dentro también de unos parámetros de razonabilidad.

Cuarto. En el presente caso nos encontramos con que la Administración ha actuado en el marco de sus competencias, pero ha utilizado el procedimiento de verificación de datos en lugar del procedimiento de comprobación limitada, irregularidad que, a tenor de la jurisprudencia expuesta, que inequívocamente impone una interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la nulidad radical, y obliga a ponderar las circunstancias de cada caso concreto, no reviste la magnitud o entidad suficiente para merecer el máximo reproche jurídico y ser calificado de nulidad de pleno derecho, esto es, no encuentra encaje en el apartado e) del citado artículo 217, ya que, a juicio de este Tribunal, los actos recurridos no han “*sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procediendo legalmente establecido*”.

En el presente caso, la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estemos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables, como resulta de lo expuesto y analizado en el FD Segundo de la presente Resolución. En realidad se ha tratado aquí de una cuestión de la intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse, y de complejidad de la norma a analizar, que no se ha interpretado adecuadamente, complejidad que surge a posteriori, tras la iniciación del procedimiento y a la luz de las alegaciones formuladas y de la documentación aportada por el propio obligado interesado, pero sin que a priori, en la definición misma del procedimiento, se hayan sobrepasado por la Administración las líneas básicas de la competencia de los órganos gestores ni abordado materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos, por lo que el vicio cometido debe enmarcarse en la categoría general de la anulabilidad.

Quinto. Con independencia de lo expuesto respecto de la no idoneidad del procedimiento de verificación de datos en este caso, debemos referirnos a la invocada caducidad del procedimiento de gestión instruido para la práctica de las liquidaciones de referencia, dada su eventual trascendencia respecto de la prescripción del derecho a obtener la devolución solicitada.

Respecto de esta cuestión de orden público procesal, este Tribunal, en resoluciones, entre otras, de 23 de julio de 2009 (R.G. 4078/2008) o de 25 de junio de 2012 (R.G. 5074/2010), según exige expresamente el artículo 104.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, ha indicado lo siguiente:

“5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. (...)”

Este precepto, el artículo 104 de la Ley 58/2003, bajo el epígrafe ‘*Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa*’, dispone que:

1. *“El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.*

El plazo se contará:

a) *En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.*

b) *(...)*

2. *A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.*

3. *(...).*

4. *En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.*

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) (...).

b) *En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.*

5. *Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.*

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

Respecto del inicio de este tipo de procedimientos dispone el artículo 132.1 de la referida norma que: “*el procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla*”.

Por lo que hace a la “Terminación del procedimiento de verificación de datos”, recoge el artículo 133 de la Ley General Tributaria que el mismo “*terminará de alguna de las siguientes formas: (...) d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción*”.

En el presente caso la Oficina Gestora inició, con la notificación del requerimiento de información al que se refiere la presente reclamación, los procedimientos de gestión tributaria de verificación de datos en cuestión, procedimiento regulado por los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según se indicó en el citado requerimiento. Dicho requerimiento se notificó, como se ha indicado en los Antecedentes de Hecho, el 16 de mayo de 2011.

Los procedimientos de verificación de datos iniciados con el requerimiento de información se concluyen con las liquidaciones practicadas por la Administración de Gestión de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, dictadas el 18 de enero de 2012 y notificadas entre los días 22, 27 y 30 de enero y 1 de febrero de 2012.

Resulta patente, a la vista de lo expuesto, que entre la fecha de inicio de los procedimientos y la finalización de los mismos ha transcurrido un lapso de tiempo obviamente superior al límite de seis meses que contempla aquel artículo 104 de la Ley General Tributaria, sin que en los acuerdos notificados se deje constancia de la concurrencia de circunstancias de las que, según apartado 2 de dicho artículo 104 de la Ley 58/2004, no se deban incluir en el cómputo del plazo máximo de resolución.

Así las cosas, de conformidad con lo dispuesto en los artículos citados de la Ley 58/2003, este Tribunal, de oficio, debe declarar la caducidad de los procedimientos de verificación de datos instruidos por la Oficina Gestora a los que se refiere la presente Reclamación, debiéndose anular las liquidaciones impugnadas; todo ello, claro está, sin perjuicio del derecho de la Administración tributaria a iniciar un nuevo procedimiento en los términos previstos por aquel artículo 104.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y si perjuicio de que tal y como se indica en el citado apartado de dicho precepto las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Debe añadirse que a juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, expuesto en Resoluciones de fecha 26 de octubre de 2010 (R.G. 00/4337/2009), de 26 de abril de 2012, (R.G. 00/4979/2011), que inadmite un recurso de unificación de criterio, y de 27 de septiembre de 2012 (R.G. 00/2975/2012), dado que la normativa aplicable, tanto la administrativa como la tributaria, suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, la preservación de esos efectos legales, interpretados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada en aquellas Resoluciones, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo los recursos o reclamaciones formulados contra las resoluciones resultantes de dichos procedimientos caducados. Como es obvio, la anulación de las liquidaciones, hace innecesario analizar la cuestión de fondo discutida en ellas, así como la procedencia del planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que subsidiariamente demandó el reclamante.

Sexto. Además de la anulación de la comprobación que se le practicó, la recurrente solicita que se declare procedente la devolución solicitada a través de las declaraciones-liquidaciones, modelo 215, presentadas en relación con los períodos de liquidación identificados más los correspondientes intereses de demora.

Pese a que, como se ha indicado, no se analiza la cuestión de fondo discutida por el contribuyente con la Administración actuante, sí debe analizarse, dada la petición expresa de reconocimiento de la procedencia de la devolución solicitada y al derivar del expediente, la posible prescripción del derecho a obtener la devolución solicitada a través de las citadas autoliquidaciones.

La Ley 58/2003 distingue, al regular los plazos de prescripción, entre la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo (artículo 66.c) de la citada ley, y la prescripción del derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (artículo 66.d) de dicha ley.

Dado que el sujeto pasivo solicitó las devoluciones en la fecha indicada en los Antecedentes de Hecho, el día 19 de febrero de 2010, debe plantearse si, dado el tiempo transcurrido, sigue vivo el derecho a obtener la devolución derivada del IRNR de los ejercicios en cuestión.

Pues bien, el plazo de cuatro años, fijado por el artículo 66.d) de la nueva Ley General Tributaria, para la prescripción del derecho a obtener la devolución derivada de dicho tributo, ya solicitada en su día por el recurrente, ha de computarse conforme a lo establecido en el artículo 67.1 de dicha ley, a cuyo tenor:

“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: (...)

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.”

En este caso, el recurrente al presentar las autoliquidaciones antes referidas, está solicitando una devolución derivada de la normativa de un tributo, en este caso el IRNR, estando obligada la Administración Tributaria a efectuar dicha devolución (por remisión del artículo 16 del Reglamento del IRNR de 2004, vigente para los ejercicios cerrados con posterioridad a la fecha de 5 de agosto de 2004) en los términos establecidos en el artículo 105 del Texto Refundido de la Ley del IRPF de 2004, que mantiene una idéntica redacción a la contenida en la posterior ley 35/2006, de 28 de noviembre (artículo 103):

Así, el artículo 105 del Texto Refundido de la ley del IRPF de 2004 relativo a la *“Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar”* establece que:

“1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 80 de esta Ley, y en su caso. De la deducción prevista en el artículo 83 de esta ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria, practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. (...)

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.”

El cómputo del plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución se inicia, por tanto, una vez transcurridos seis meses desde la fecha de presentación de las autoliquidaciones, al haber sido presentadas todas ellas fuera del plazo fijado por la norma del impuesto, momento a partir del cual debe proceder a devolver de oficio las cantidades solicitadas incurriendo en mora, y en el devengo de intereses de demora, si no lo hace.

El plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución se interrumpirá, según lo dispuesto en el artículo 68.4 de la Ley General Tributaria:

“4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente. (...)”

Pues bien, en consecuencia con lo anterior, el cómputo del plazo de prescripción de referencia se interrumpirá por cualquier *“actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso”*, en los términos indicados por el artículo 68 4.b) citado de la Ley 58/2003, actuaciones entre las que se encuentra la reiteración de la solicitud de devolución realizada a través de la reclamación económico administrativa que por esta resolución se resuelve, tal y como resolvió este Tribunal en resolución de 27 de septiembre de 2012 (R.G. 2975/2012):

“Las dos reclamaciones económico administrativas formuladas por el reclamante, aun careciendo de efectos interruptores de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar como consecuencia de los efectos de la caducidad del procedimiento de comprobación realizado que ya han sido analizados en la presente Resolución, si tendrán el valor de interrumpir la prescripción de su derecho a obtener la devolución solicitada en su autoliquidación, ya ese es el efecto jurídica básico que reclaman como consecuencia de la anulación del acto administrativa contra el que actúan.”

Por tanto, dado que el sujeto pasivo solicitó las devoluciones a las que se refieren la presente reclamación el día 19 de febrero de 2010, los seis meses siguientes a dicha fecha se cumplieron el 19 de agosto de 2010, habiéndose interrumpido la prescripción de derecho a obtener la devolución solicitada antes del transcurso de 4 años, mediante la presentación de las presentes reclamaciones económico administrativas el día 9 de febrero de 2012.

En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 del Texto Refundido de la Ley del IRPF de 2004 y 103 de la Ley 35/2006, se debe reconocer al recurrente el derecho a obtener la devolución de los importes solicitados en sus declaraciones modelo 215 a que se refieren las presentes reclamaciones, con aplicación de los pertinentes intereses de demora, en los términos y con el alcance que se establecen en el precepto antes indicado, calculados una vez transcurridos 6 meses desde la solicitud de devolución realizada en los términos del citado artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residente sin perjuicio, como el apartado 3 de los citados preceptos establece, *“(…) de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes”*.

Por último, debe añadirse, que esta vía de solicitud de devolución de las retenciones soportadas al cobrar dividendos, a través de la autoliquidación ordinaria del IRNR a través de los modelos 210 ó 215, seguida, aunque no compartida por la reclamante, es la que esta Tribunal Central consideró la adecuada, en resoluciones de fecha 3 de noviembre de 2011 (R.G. 4977-10), 16 de noviembre de 2011 (R.G. 5122-10, 5126-10, 5096-10 y 5117-10) y, de 3 de octubre de 2013 (R.G. 6123-11), entre otras).

POR LO EXPUESTO:

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la referida reclamación económico-administrativa, ACUERDA: estimar en parte las presentes reclamaciones, anulando las liquidaciones recurridas por adolecer de vicio de anulabilidad reconociendo el derecho a obtener la devolución de los importes solicitados en su declaración, si bien el pago de intereses de demora deberá realizarse en los términos expuestos en la presente Resolución.

Plan de Control Tributario

- **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:
PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2014**

| | |
|---|----|
| RESOLUCIÓN DE 10 DE MARZO DE 2014, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2014 | 16 |
| 1. COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO | 17 |
| 1. Economía sumergida | 18 |
| 2. Fiscalidad internacional | 18 |
| 3. Economía digital | 19 |
| 4. Planificación fiscal agresiva | 20 |
| 5. Fraude organizado | 20 |
| 6. Prestación de servicios de alto valor | 21 |
| 7. Control sobre operaciones, regímenes jurídico-tributarios y sectores de actividad específica | 21 |
| 8. Control de productos objeto de Impuestos Especiales | 22 |
| 9. Control de los impuestos medioambientales | 22 |
| 10. Control aduanero | 22 |
| 11. Prevención y represión del contrabando, narcotráfico y blanqueo de capitales | 23 |
| 2. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA | 23 |
| 3. COLABORACIÓN ENTRE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS | 25 |

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2014

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE 10 DE MARZO DE 2014, POR LA QUE SE APRUEBAS LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2014

Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante Agencia Tributaria), en cuanto ente público encargado de la aplicación del sistema tributario estatal y del aduanero, un papel esencial en el cumplimiento de la senda de consolidación fiscal que ha permitido una importante reducción del déficit público en los años anteriores y cuya principal novedad en 2014 es que dicho proceso se enmarca en un entorno de moderado crecimiento económico.

En efecto, es responsabilidad de la Agencia Tributaria allegar los recursos públicos necesarios para la financiación de los servicios públicos fomentando el cumplimiento voluntario no solo mediante el aumento del nivel de la calidad de los servicios que presta a los contribuyentes sino también a través de la mejora de la eficacia de la lucha contra el fraude que constituye para la Agencia Tributaria una línea prioritaria de actuación.

Una de las principales características de la actuación de la Agencia Tributaria es la planificación de sus actuaciones, como elemento que permite establecer de un modo preciso y ordenado las prioridades de los diferentes órganos y áreas de la Agencia Tributaria y efectuar un seguimiento y medición de los objetivos asignados y de los resultados obtenidos.

En este proceso planificador, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero es fundamental, en cuanto marca y establece las líneas prioritarias de actuación de la Agencia Tributaria para el año en curso. El Plan Anual, al que el artículo 116 de la Ley General Tributaria atribuye carácter reservado, se estructura en los correspondientes Planes Parciales de Control de Inspección Financiera y Tributaria, de Aduanas e Impuestos Especiales, de Gestión Tributaria y de Recaudación.

Como es sabido, en el año 2012 se aprobaron un conjunto de medidas normativas muy novedosas que han permitido un refuerzo de las actuaciones de control y de lucha contra el fraude, como son la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude o la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

También en 2013 se han producido importantes cambios normativos como los que se derivan de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización o los incluidos en 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.

Medidas normativas a las que hay que añadir las adoptadas por el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, además de las adoptadas en 2012 con una importante repercusión en el ejercicio 2014.

Todo ello conforma un entorno normativo muy dinámico que si desde el punto de vista de la lucha contra el fraude ha supuesto un importante refuerzo de la actuación de la Agencia Tributaria, desde el punto de vista de los servicios de asistencia y ayuda al contribuyente implica un reto especial de flexibilidad y capacidad de adaptación para dar cumplida respuesta a este entorno tan cambiante.

Como no puede ser de otro modo, la planificación de las actuaciones parte y se asienta en lo realizado en años anteriores incorporando nuevas actuaciones y reforzando las existentes con anterioridad. Todo ello se explicita en las líneas directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014, que contienen los principios generales que lo inspiran y una referencia a las actuaciones de prevención y control del fraude más relevantes articuladas en torno a tres grandes ejes: la comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero, el control del fraude en la fase recaudatoria y la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En virtud de lo expuesto y en uso de las atribuciones que me están conferidas, he acordado:

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014 que, a continuación, se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

I. COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO

La Agencia Tributaria desarrolla un amplio conjunto de actuaciones de control dirigidas a la comprobación de la situación tributaria de las personas físicas y jurídicas al igual que lleva a cabo actuaciones de investigación con el objeto de descubrir rentas no declaradas.

La actuación de la Agencia Tributaria en este ámbito se asienta en un sistema de tratamiento de la información que permite, por un lado, detectar obligados tributarios y operaciones con mayor riesgo fiscal y, por otro, una adecuada selección de los contribuyentes que serán objeto de control.

Este sistema de identificación de bienes, derechos, rentas o actividades de los obligados tributarios se nutre de información procedente de las propias declaraciones impositivas o de carácter informativo, del desarrollo de actuaciones selectivas de captación de información y de la información obtenida en virtud de acuerdos de intercambio de información suscritos con otras Administraciones Públicas nacionales e internacionales.

Junto con la explotación de la información obtenida en años anteriores, en 2014 se impulsará la ampliación de las fórmulas de colaboración para que la Agencia Tributaria pueda obtener información de otras Administraciones Públicas, especialmente en aquellos supuestos en los que existan registros administrativos relativos al ejercicio de actividades económicas.

En 2014 se avanzará en la incorporación de la información contenida en la base de datos nacional de subvenciones al sistema de información, de garantizar la tributación correcta por parte de los perceptores de las mismas.

Además, se continuarán realizando actuaciones selectivas de captación de información sobre contribuyentes que ejerzan actividades profesionales y empresariales para descubrir ingresos de la actividad no declarados. Asimismo, se analizará la existencia de signos externos de riqueza que no se correspondan con el nivel de renta y patrimonio declarados previamente.

La captación de información sobre rentas, bienes o activos financieros radicados en paraísos fiscales o en territorios o países de baja tributación figurará entre las prioridades de la Agencia Tributaria en 2014, al objeto de identificar rentas obtenidas en España y, por tanto, sujetas a tributación en nuestro país. Se procederá a captar información sobre operaciones financieras nacionales o internacionales para identificar titulares de activos financieros que no declaren las rentas obtenidas o cuyas inversiones no se correspondan con su renta o patrimonio declarados.

En colaboración con los organismos de la Unión Europea competentes en la materia, en particular la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, se intensificará la captación de información para identificar el verdadero país de origen de las mercancías importadas y los valores reales de transacción para la correcta aplicación de los tributos que gravan el comercio exterior, así como sobre la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales de fabricación con objeto de impedir su desvío a circuitos ilegales.

Partiendo de la información sobre los bienes, derechos, rentas o actividades económicas de los obligados tributarios, la Agencia Tributaria potenciará la selección óptima de los obligados que serán objeto de control reforzando las actuaciones coordinadas de selección entre las distintas áreas con funciones de control en la Agencia Tributaria.

Se promoverá una distribución eficiente de los distintos riesgos fiscales entre los diversos órganos y procedimientos de control, de manera que quede garantizado no solo que cada incumplimiento se comprueba con el procedimiento más adecuado sino también que los medios personales más especializados centren su actuación en los riesgos fiscales más complejos.

En el ámbito del control extensivo, se avanzará en la mejora de los criterios de selección de contribuyentes incidiendo en los de mayor riesgo fiscal, potenciando la uniformidad de actuaciones mediante la Unidad de Selección Centralizada del Departamento de Gestión Tributaria que estará en pleno desarrollo en 2014.

La lucha contra el fraude fiscal y aduanero exige mantener las actuaciones de prevención y control desarrolladas en los últimos años e incorporar nuevas líneas prioritarias de actuación que se adapten a las variaciones de la situación socioeconómica, que contemplen el auge de nuevos sectores de actividad o modalidades de negocio, el desarrollo de nuevas tecnologías así como los cambios normativos o las propias modificaciones del comportamiento de los obligados tributarios.

Es importante resaltar que continuará prestándose durante 2014 la colaboración activa de la Agencia Tributaria con los órganos jurisdiccionales en los procesos judiciales por delitos contra la Hacienda Pública y en otros relacionados con el ámbito tributario.

Esta colaboración se manifiesta en diversos ámbitos: el suministro de información a juzgados y tribunales y al Ministerio Fiscal, la realización durante el proceso penal de labores de auxilio judicial, la actuación de Vigilancia Aduanera como policía judicial y finalmente, la actuación de la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

La persecución del contrabando de tabaco constituirá una actuación prioritaria de control en el área de Aduanas e Impuestos Especiales y, en especial, para las unidades de Vigilancia Aduanera. También se potenciará la participación de Vigilancia Aduanera en las actuaciones de lucha contra el fraude tributario y las estrategias de investigación patrimonial y localización de activos propios de las actuaciones contra el blanqueo de capitales.

En 2014 la Agencia Tributaria centrará su atención en los sectores o tipologías de fraude que se exponen a continuación:

1. Economía sumergida

La economía sumergida comprende las actividades que son deliberadamente ocultadas a las autoridades con el fin de eludir tanto el pago de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social como el cumplimiento de la normativa laboral. Estas actividades suponen una grave erosión de los ingresos públicos además de una competencia desleal y un desincentivo hacia los ciudadanos y empresas que cumplen con sus obligaciones.

La Agencia Tributaria mantiene en 2014 como uno de los principales focos de su actividad la ejecución de una estrategia coordinada de lucha contra la economía sumergida para lo que se reforzarán las actuaciones de prevención y control consistentes en la obtención de información que permitan la detección precoz de actividades ocultas y se potenciarán las actuaciones presenciales en aquellos sectores en los que se aprecie una especial percepción social sobre la existencia de elevados niveles de economía sumergida.

En 2014 serán prioritarias las actuaciones de comprobación llevadas a cabo con el apoyo de personal especializado en técnicas de auditoría informática, al objeto de detectar situaciones de manipulación de los libros de contabilidad y de los libros registro, de llevanza de doble contabilidad o de ocultación parcial de la actividad, de conformidad con los informes sobre la materia elaborados por la OCDE.

Igualmente, en 2014 se incluye como actuación prioritaria el desarrollo de actuaciones presenciales dirigidas al análisis de la facturación y los medios de pago al objeto de verificar la efectividad del cumplimiento de la limitación de pagos en efectivo establecida en la Ley 7/2012.

En particular, se desarrollarán las siguientes líneas principales de actuación:

- a. Actuaciones de captación y explotación de información, en los siguientes ámbitos.
 - ❖ Información de otras Administraciones Públicas, especialmente en aquellos supuestos en los que existan registros administrativos relativos al ejercicio de actividades económicas.
 - ❖ Información relativa a flujos de fondos, facturación a través de tarjetas de crédito o situaciones patrimoniales inconsistentes con el contenido de las declaraciones tributarias.
- b. Actuaciones presenciales
 - ❖ Desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación con apoyo de personal especializado en técnicas de auditoría informática.
 - ❖ Realización de actuaciones presenciales orientadas a la verificación del cumplimiento de obligaciones de carácter formal así como de toma de datos de la actividad visitada, incluyendo la verificación de la situación censal de obligados tributarios respecto de los que existan indicios de deslocalización o simulación de actividad para ocultar la verdadera actividad o el verdadero titular de las rentas.
 - ❖ Actuaciones dirigidas a la verificación del cumplimiento de la limitación de pagos en efectivo.
 - ❖ Realización de actuaciones presenciales para la detección de alquileres no declarados.
- c. Control de actividades de importación y venta de productos importados con objeto de detectar ventas internas no declaradas o la infravaloración de los valores en la importación o en las ventas interiores subsiguientes a la importación, analizando los márgenes reales de la actividad.

2. Fiscalidad internacional

La orientación de las actuaciones de control en materia de fiscalidad internacional se incardina en el conjunto de las iniciativas seguidas por las organizaciones internacionales de las que España forma parte como la Unión Europea, la OCDE, el G20 y el Consejo de Europa.

Continuará en 2014 el apoyo de la Agencia Tributaria a las numerosas iniciativas internacionales tendentes a reforzar la lucha contra el fraude fiscal.

Destaca el proyecto BEPS (siglas inglesas que se corresponden con «Erosión de las bases imponibles y desviación de Beneficios»), que se dirige al establecimiento de diversas medidas en relación con el problema de la doble imposición (o doble «desimposición») y la desviación artificial de beneficios a terceros Estados, provocado por las oportunidades que ofrece la interacción de los sistemas tributarios nacionales combinados con los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

Igualmente es preciso mencionar la iniciativa de la Unión Europea de modificación de la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades y filiales de Estados miembros diferentes.

Asimismo, hay que reseñar las actuaciones en el marco de la estrategia diseñada en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en el que se promueve la adopción y extensión de estándares internacionales para el efectivo intercambio de información internacional.

Como mecanismo para obtener e intercambiar información completa y relevante, con vistas a detectar de forma temprana áreas de riesgo fiscal significativas, resalta la importancia del acuerdo firmado con Estados Unidos para el intercambio automático de información financiera (FATCA) y los que previsiblemente se firmen con otros países de la Unión Europea y la OCDE, que explicitan una apuesta clara por el intercambio de información y la transparencia como instrumentos esenciales para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

La ampliación de la red española de acuerdos y convenios que posibilitan el intercambio de información permitirá realizar requerimientos internacionales dirigidos a aquellos territorios y jurisdicciones tradicionalmente considerados paraísos fiscales.

La Agencia Tributaria continuará en 2014 con el pleno desarrollo de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional impulsando las actividades de planificación sobre las áreas de riesgo, junto con el desarrollo de actuaciones directas y de apoyo, cooperación y coordinación con unidades y equipos de inspección, así como de coordinación entre los mismos, para garantizar la homogeneidad de criterio en las actuaciones más trascendentes y complejas, valor que tiene especial relevancia en la fiscalidad internacional por su repercusión exterior y por los procedimientos intergubernamentales que pueden generarse como consecuencia de las mismas.

En particular, en el ámbito de la fiscalidad internacional durante el año 2014 serán objeto de atención preferente las siguientes:

- a. Utilización abusiva de la normativa interna e internacional.
 - ❖ Actuaciones relativas a la utilización abusiva de mecanismos «híbridos», ya sean «entidades híbridas» o «instrumentos financieros híbridos», que, aprovechando la diferente calificación de determinadas formas jurídicas u operaciones en los sistemas fiscales de distintos países y el juego de los Convenios de Doble Imposición, determinen una minoración artificial de su tributación.
 - ❖ Actuaciones de control sobre aquellos pagos al exterior de especial relevancia u operaciones de mayor complejidad a los que resulte de aplicación medidas antiabuso contempladas en la normativa interna o en los convenios bilaterales para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas.
- b. Actuaciones de control de operaciones realizadas con paraísos fiscales.
 - ❖ Verificación de la tributación de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales para garantizar que se ajustan a las limitaciones y reglas especiales previstas por nuestra normativa tributaria en relación con estos supuestos.
 - ❖ Control sobre personas o entidades que localizan de manera ficticia su residencia fiscal en otros países, sobre todo en países o territorios de baja tributación o paraísos fiscales, con el propósito de eludir el pago de impuestos en España.
- c. Precios de transferencia.
 - ❖ Control de la correcta aplicación de las normas sobre precios de transferencia, especialmente en operaciones de reestructuración empresarial complejas, servicios intragrupo, acuerdos de reparto de costes y operaciones sobre intangibles relevantes.
 - ❖ Impulso de los acuerdos previos de valoración como instrumento de prevención del fraude que eliminan los riesgos derivados de la política de precios de transferencia de las empresas.
- d. Otras actuaciones de control en materia de fiscalidad internacional.
 - ❖ Detección de establecimientos permanentes radicados en España para aquellos contribuyentes que tributan como no residentes sin establecimiento permanente, especialmente en el marco de grupos multinacionales con presencia en España. Para ello se prestará especial atención a la estructura y funcionalidad tanto de las entidades filiales residentes en España como de las no residentes.
 - ❖ Actividades desarrolladas en España por profesionales, artistas o deportistas no residentes, al objeto de verificar su correcta tributación.

3. Economía digital

El desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones y la creciente globalización de la economía han supuesto que la comunicación entre los distintos agentes de la actividad económica se produzca en tiempo real, de manera que cualquier oferente pone a disposición de sus potenciales clientes sus bienes o servicios a través de la web, y cualquier demandante puede adquirir dichos bienes o servicios con un solo clic en el ordenador.

El uso de la tecnología ha cambiado la forma de relación entre comprador y vendedor y, por ende, ha de cambiar la actuación de control de la Administración Tributaria.

En este contexto, la Agencia Tributaria ha de hacer frente a nuevas formas de fraude dado que la deslocalización permitida por la red posibilita la existencia de actividades totalmente sumergidas junto con otras que, bajo apariencia extranjera, son en realidad empresas españolas que usan Internet para intentar eludir sus obligaciones fiscales.

En este ámbito de actuación, continuarán las actividades de investigación dirigidas al análisis de las operativas de gestión de negocio asociadas a actividades realizadas exclusivamente a través de la red y a la determinación de patrones de riesgo fiscal que deban ser objeto de control. En el marco de estas actividades de investigación y determinación de perfiles de riesgo, se desarrollarán actuaciones dirigidas a la comprobación de la tributación de negocios que operen exclusivamente a través de la red.

En particular, las áreas de atención prioritaria durante 2014 serán las siguientes:

- a. Captación y explotación de la información disponible en Internet que permita descubrir actividades ocultas.
- b. Actuaciones de control sobre las personas físicas o entidades titulares de páginas web receptoras de publicidad para asegurar la adecuada tributación de los ingresos por publicidad en España.
- c. Actuaciones de control sobre aquellos fabricantes o prestadores de servicios que comercialicen sus bienes o servicios a través de Internet para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas generadas en la actividad económica.

4. Planificación fiscal agresiva

Continúa siendo prioritario en el Plan de Control de 2014 el desarrollo de actuaciones de control dirigidas a la regularización de la situación tributaria de aquellos contribuyentes que hubieran utilizado mecanismos agresivos de planificación fiscal.

Se mantiene el foco en aquellos contribuyentes con residencia fiscal en España que, con el objetivo de eludir o minorar el pago de impuestos, se sirvan de entidades o estructuras híbridas o fiduciarias o actúen mediante otras fórmulas de planificación agresiva.

Se perseguirán aquellas actuaciones dirigidas al doble aprovechamiento de pérdidas o gastos; la generación de pérdidas mediante transmisiones de valores intragrupo; o el desvío de rentas de actividades económicas mediante la interposición de entidades sin ánimo de lucro.

También serán objeto de control las operaciones de reorganización empresarial acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al objeto de comprobar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para disfrutar de dicho régimen.

De igual forma, se continuará con el control de la deducibilidad de los gastos financieros, especialmente intragrupo, y de la compensación indebida de bases imponibles negativas.

5. Fraude organizado

La lucha contra el fraude organizado ha constituido una prioridad de la Agencia Tributaria desde su creación.

El Plan de Control de 2014 continúa centrando la atención sobre aquellas tramas de fraude que utilizan abusivamente los regímenes de estimación objetiva mediante la emisión de facturas irregulares destinadas a reducir la tributación en el receptor. La Ley 7/2012 regula nuevos supuestos de exclusión de estos regímenes aplicables a contribuyentes que realicen determinadas actividades y que operen principalmente con empresarios. Por ello, en 2014 se ha establecido como ámbito de atención prioritaria el desarrollo de actuaciones de control para verificar que la modificación del régimen de estimación objetiva no ha dado lugar a una intensificación de aquellas modalidades de fraude asociadas a la utilización abusiva del régimen.

Continuarán las actuaciones de control en las tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias, junto con el control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. Respecto a las estructuras organizadas de fraude, se atenderá especialmente en 2014 a la detección y regularización de aquellas operaciones fraudulentas dirigidas a dificultar la exigencia de responsabilidades tributarias a los titulares de las sociedades.

En particular, serán objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones o colectivos:

- a. Contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva.
 - ❖ Detección de emisores de facturas irregulares destinadas a reducir la tributación del receptor de dichas facturas, prestandose especial atención a la utilización indebida del régimen de módulos con esta finalidad.
 - ❖ Supuestos de división artificial de la actividad para conseguir el mantenimiento en el régimen de módulos.
- b. Tramas de fraude.
 - ❖ Control dirigido a impedir la aparición de tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias con una estrategia orientada a la detección temprana de dichas tramas, que se desarrollará mediante la realización de las actuaciones de investigación y de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios y, en su caso, la judicialización temprana de los expedientes.
 - ❖ Control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. En particular, se analizará la información periódica a suministrar por parte de los titulares de los establecimientos respecto a la repercusión de las cuotas de los Impuestos Especiales.

- ❖ Detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas ilocalizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades.

6. Prestación de servicios de alto valor

En 2014 las actividades profesionales continuarán siendo objeto de especial seguimiento utilizando para ello las fuentes de información tradicionales de la Agencia Tributaria, así como la información que pueda obtenerse procedente de registros administrativos o privados y de requerimientos de información a clientes finales.

De igual forma, continuará el análisis y selección de contribuyentes a partir de signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes.

Además, en caso de profesionales que operen en sectores en los que tradicionalmente se utiliza el cobro en efectivo, se examinará la aplicación de la limitación de pagos en efectivo.

En línea con lo anterior se intensificarán los siguientes controles:

- a. Obtención de información sobre prestación de servicios personales de alto valor en registros, administrativos o privados, o por requerimientos de información a clientes finales.
- b. Control de gastos declarados que garanticen que solo son objeto de deducción los relacionados con la actividad económica y detección de ingresos no declarados mediante la utilización de nuevas fuentes de información y análisis de signos externos de riqueza.
- c. Utilización impropia de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad.

7. Control sobre operaciones, regímenes jurídico-tributarios, obligados tributarios y sectores de actividad específica

Junto con los ámbitos de control prioritario señalados previamente, existen determinados sujetos, sectores o regímenes tributarios sobre los que la Agencia Tributaria ha desarrollado sus actuaciones de control en años precedentes que deben mantenerse.

No obstante, destaca como novedad en 2014 la explotación de la información del modelo 720, relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero para detectar las posibles rentas procedentes de dichos bienes y asegurar su correcta tributación.

Por último, se llevará a cabo un especial seguimiento de la implantación de las nuevas vías de presentación, por medios telemáticos, de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria, reduciendo al máximo posible la presentación en papel.

Los ámbitos prioritarios de actuación serán los siguientes:

- a. En el control de grandes empresas, se profundizará en el análisis de riesgos específicos con el objeto de potenciar actuaciones de control parcial que incidan en un mayor número de contribuyentes. El análisis de riesgos específicos incluirá, entre otros, el control de los ajustes al resultado contable, la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación de deducciones en cuota.
- b. Se prestará especial atención a aquellos sectores económicos que, no habiendo sido especialmente afectados por el descenso de actividad producido durante los años de crisis económica, presenten declaraciones tributarias inconsistentes con indicios que pongan de manifiesto niveles de facturación o capacidad económica relevante.
- c. Intensificación de las actuaciones de control de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro al objeto de evitar supuestos de utilización abusiva del régimen fiscal especial. En este marco, se prestará especial atención a la información que pueda ser remitida por las entidades públicas que ejerzan funciones de patronazgo sobre las citadas fundaciones.
- d. Impulso de las actuaciones de comprobación sobre las entidades que tributan en el Régimen de Consolidación Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y en el Régimen Especial de Grupos del IVA.
- e. Control extensivo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades llevados a cabo por las grandes empresas.
- f. Actuaciones de comprobación del IVA soportado incluido como deducible tanto por los sujetos pasivos que opten por el régimen de IVA de caja como por aquellos otros que realicen adquisiciones a aquellos que estén en dicho régimen.
- g. Control sobre el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720.
- h. Tratamiento de la información del modelo 720 para asegurar la tributación correcta de las rentas procedentes de los bienes situados en el extranjero.

- i. Potenciación de los procedimientos de revocación del NIF utilizando la información derivada de la campaña de inclusión en el sistema de Notificaciones Electrónicas Obligatorias.
- j. Actuaciones de control de tributación de las subvenciones percibidas por los contribuyentes.
- k. Se prestará atención a los incumplimientos de la obligación de presentación de autoliquidaciones mensuales o trimestrales explotando sistemáticamente la información de terceros que pongan de manifiesto una actividad económica.
- l. Actuaciones de seguimiento de la implantación de la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria por medios telemáticos.

8. Control de productos objeto de Impuestos Especiales

En este ámbito, se potenciarán los siguientes controles:

- a. La implantación del sistema EMCS (control de movimientos de productos sujetos a Impuestos Especiales) en el ámbito interno, cuya puesta en marcha para la totalidad de los operadores de Impuestos Especiales se hará efectiva a partir del 1 de enero de 2014, requiere intensificar las actuaciones encaminadas a la obtención de información, detección y subsanación de errores, así como al control de cumplimiento por parte de los obligados de los requisitos y condiciones propias de este sistema de mensajes electrónicos.
- b. La detección de posibles irregularidades en las fábricas de biogás.
- c. Control de los obligados tributarios beneficiarios de la exención parcial del Impuesto sobre la Electricidad a determinadas actividades industriales vigente desde el 1 enero de 2014.
- d. Especial seguimiento de las sociedades de nueva creación titulares de establecimientos autorizados a efectos de los Impuestos Especiales de Fabricación, para garantizar la adecuada tributación tanto por dichos impuestos como por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- e. Control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los establecimientos autorizados, así como de las demás condiciones exigidas para el desarrollo de su actividad, con revocación de las autorizaciones en caso de incumplimiento, en especial en empresas del sector de la electricidad.
- f. Verificación de la correcta cumplimentación de la declaración del nuevo Impuesto sobre Hidrocarburos incluyendo lo relativo a la Comunidad Autónoma de consumo. Asimismo, se controlarán las declaraciones presentadas por los reexpedidores, que deben declarar los hidrocarburos remitidos para consumo en Comunidades Autónomas diferentes a las inicialmente declaradas por el contribuyente.

9. Control de los impuestos medioambientales

La creación del nuevo Impuesto sobre los Gases Fluorados de efecto invernadero, en vigor a partir del 2014, exige la implantación de nuevos controles y líneas de actuación para garantizar la correcta gestión del nuevo impuesto.

También resulta necesaria la puesta en marcha de nuevos mecanismos de gestión, control y tramitación de devoluciones de los recién creados Impuestos medioambientales (Impuesto sobre el Valor de la producción de la Energía eléctrica, Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, e Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos).

10. Control aduanero

En este ámbito, se intensificarán los siguientes controles:

- a. Control en los recintos aduaneros.

La Agencia Tributaria continuará realizando en los recintos aduaneros actuaciones de prevención y control con una doble finalidad. Por un lado, asegurar la correcta liquidación de los derechos arancelarios y demás tributos que gravan las mercancías objeto del tráfico con terceros países y, por otro, garantizar la protección de nuestras fronteras y la seguridad de la cadena de suministros impidiendo la entrada de mercancías de tráfico ilícito o potencialmente peligrosas para la salud de los consumidores o el medio ambiente.

Así, se reforzarán en 2014 las actuaciones de control de la importación y exportación de mercancías sujetas a controles adicionales, cuando no a prohibiciones específicas, como alimentos, medicamentos, material radiactivo, productos o residuos peligrosos, precursores de estupefacientes, material de defensa y de doble uso, mercancías falsificadas, especies de la fauna y flora silvestres en peligro de extinción amparadas por el Convenio CITES, etc.

Para ello, se utilizarán técnicas de análisis de riesgo y se efectuarán reconocimientos físicos de las mercancías o mediante escáneres.

Asimismo, serán objeto de control en los recintos aduaneros los movimientos de efectivo por viajeros para detectar cantidades no declaradas o superiores a las autorizadas, tanto con la finalidad de prevenir el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, como para garantizar el cumplimiento de las limitaciones en el uso de efectivo introducidas por la Ley 7/2012.

Finalmente, será objeto de especial seguimiento la utilización de las franquicias aduaneras y fiscales tanto en relación con las mercancías transportadas por viajeros como en los envíos entre particulares efectuados por vía postal o a través de empresas de mensajería. En este ámbito se pondrá especial énfasis en las mercancías con mayores niveles de tributación, tabaco y bebidas alcohólicas, que atraviesen las fronteras terrestres.

b. Actuaciones integrales de control sobre los productos vinculados a un depósito aduanero o a un depósito distinto del aduanero, mediante el seguimiento de los movimientos de mercancías en los establecimientos autorizados. Asimismo, se reforzará el control de las obligaciones que incumben a los titulares de los establecimientos, revocando las autorizaciones en caso de incumplimiento.

c. Actuaciones de comprobación y reevaluación del cumplimiento de las condiciones de acceso al estatus de Operador Económico Autorizado (OEA) o a procedimientos de declaración simplificada.

Se continuará con la verificación del mantenimiento de los requisitos exigidos en la normativa comunitaria para gozar del estatus de Operador Económico Autorizado o para la aplicación de procedimientos de declaración simplificada.

La revisión alcanzará a los requisitos de solvencia financiera, historial de cumplimiento, gestión de registros comerciales y de transporte y seguridad establecidos en las disposiciones comunitarias

d. Controles posteriores a la importación.

Una vez introducidas las mercancías en territorio comunitario, los controles irán dirigidos a verificar el origen, clasificación arancelaria y valor en aduana declarados con motivo de la importación de mercancías, con objeto de impedir la elusión de derechos arancelarios, derechos antidumping o el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación aplicables, con especial incidencia en los despachos a libre práctica de bienes para su posterior entrega en otro Estado miembro y en las tramas de fraude organizado. Se potenciarán, en este ámbito, las actuaciones de control con los representantes indirectos de los importadores.

11. Prevención y represión del contrabando, narcotráfico y blanqueo de capitales

En 2014 la Agencia Tributaria continuará con su labor de prevención y represión del contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales procedente de dichos ilícitos con el objetivo no solo de descubrir e interceptar las mercancías sino principalmente de desmantelar logística y financieramente las redes organizadas dedicadas a estos comercios ilícitos.

Para ello, se continuará vigilando el espacio aéreo español, las aguas jurisdiccionales y los recintos aduaneros, realizando actuaciones de investigación con técnicas de policía judicial, de análisis de riesgo y potenciando el intercambio de información y la colaboración internacional.

En 2014 se incrementarán los controles encaminados a detectar productos y sustancias no catalogados susceptibles de ser utilizados como drogas (las denominadas «legal highs»), precursores de drogas, medicamentos no homologados, productos dopantes u otros usos, con grave riesgo para la salud, así como a identificar las organizaciones responsables de dicho tráfico ilícito.

Especial atención se prestará al contrabando de tabaco. La combinación de determinados factores en el contexto económico y social ha provocado un incremento del contrabando de tabaco en general y de los cigarrillos en particular que ha supuesto una relevante detracción de ingresos tributarios.

Por ello, se impulsarán los controles mediante la constante evaluación y control de los principales sectores intervinientes: transporte, distribución minorista, viajeros, envíos postales, depósitos fiscales o comercio electrónico.

Se reforzará especialmente los controles en los recintos aduaneros portuarios, terrestres y aéreos, en particular en los transportes de viajeros y mercancías procedentes de áreas de menor tributación, mediante la utilización de técnicas de análisis de riesgos, o la utilización de la inspección no intrusiva para la detección de mercancía de contrabando, o incorrectamente declarada, por medio de escáneres de contenedores, de vehículos o de paquetería.

II. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA

En los últimos años, el control del fraude en la fase recaudatoria se ha mostrado como una herramienta de gran utilidad para la consecución de los objetivos y resultados de la Agencia Tributaria.

En este contexto, el Plan de Control de 2014 sigue esencialmente las líneas marcadas por los planes de ejercicios anteriores, si bien incorpora mejoras con la finalidad de aumentar la eficacia en la gestión recaudatoria de las deudas tributarias, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo.

La utilización sistemática de la presentación de solicitudes de aplazamiento para retrasar injustificadamente el pago de deudas tributarias constituye uno de los ámbitos de actuación prioritaria para 2014. En este sentido, serán objeto de control aquellas solicitudes que, por referirse a retenciones e ingresos a cuenta o a deudores en proceso concursal, deban ser objeto de inadmisión.

Igualmente, se aplicará el nuevo supuesto de derivación de responsabilidad introducido en el artículo 43.2 de la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que, carentes de patrimonio embargable pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática consistente en la presentación formal de autoliquidaciones sin ingreso efectivo.

La experiencia acumulada sigue apuntando la necesidad de mejorar la coordinación con las áreas liquidadoras tanto gestoras como inspectoras, al objeto de lograr la detección temprana del fraude recaudatorio.

Asimismo, la lucha contra el fraude en fase recaudatoria exige intensificar las actuaciones más cualificadas mediante la adopción de medidas cautelares y acuerdos de derivación de responsabilidad, así como por medio del desarrollo de actuaciones de investigación patrimonial que permitan detectar posibles insolvencias ficticias.

En particular, durante 2014 se prevé el desarrollo de actuaciones de embargo sobre bienes y activos financieros situados en el extranjero. Igualmente, para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de sociedades, se potenciarán los acuerdos de prohibición de disponer de los bienes inmuebles de las entidades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo.

En materia concursal se mantiene como línea prioritaria la detección de actuaciones fraudulentas en el seno de los concursos que perjudiquen a la Hacienda Pública como acreedora, con la finalidad de determinar y exigir la responsabilidad tributaria que proceda no solo al concursado y a sus administradores sino también a aquellos que actúen al amparo de la acción o inacción de los mismos.

Por último, continúa siendo preferente la realización de actuaciones dirigidas a asegurar el cobro de las deudas derivadas de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

En particular, durante 2014 se desarrollarán las siguientes líneas de actuación:

a. Aplazamientos de pago.

- ❖ Control de las solicitudes de aplazamientos que tengan por objeto conseguir una dilación o retraso injustificado en el pago de las deudas tributarias resultantes de autoliquidaciones o de liquidaciones practicadas por la Administración.
- ❖ Impulso de las actuaciones dirigidas a acordar la derivación de la responsabilidad tributaria en los casos de fraude consistente en la falta de ingreso reiterada de autoliquidaciones por retenciones o impuestos repercutidos.

b. Coordinación con áreas liquidadoras.

- ❖ Consolidación de los Programas de Seguimiento de Actuaciones Coordinadas entre los Equipos y Unidades de Inspección Financiera y Tributaria, Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales y Recaudación desde el inicio de la actuación de comprobación para, en primer lugar, anticipar la adopción de medidas cautelares y el desarrollo de los procedimientos de declaración de responsabilidad, con la finalidad de garantizar el cobro de las deudas tributarias resultantes de dichos procedimientos de comprobación; y, en segundo lugar, favorecer una pronta reacción ante conductas presuntamente constitutivas de delito contra la Hacienda Pública. Asimismo, continuarán las actuaciones de coordinación con el área de gestión tributaria.

c. Control selectivo en el área de recaudación.

- ❖ Intensificación de la presencia efectiva de los órganos de Recaudación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes de los obligados tributarios.
- ❖ Control de deudores con incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales. Se realizarán actuaciones dirigidas a practicar el embargo de los bienes situados en sus sedes y de cuantos créditos sea posible en función de la información contable que se pueda recabar en las citadas actuaciones. Todo ello con la finalidad de cobrar la deuda pendiente y de dificultar su participación en el mercado e impedir el perjuicio que se deriva para la Hacienda Pública así como la competencia ilícita que genera.
- ❖ Incremento del uso de herramientas de investigación que permitan realizar seguimientos patrimoniales e identificación de conductas defraudatorias. En este punto, destaca la importancia de la colaboración con la Oficina Nacional de Investigación del Fraude para atajar y combatir casos especialmente cualificados de fraude recaudatorio.
- ❖ Intercambios de información administrativos con otras Administraciones Públicas, nacionales o extranjeras, con el fin de mejorar la utilidad de la información disponible y actuar de una manera más ágil, eficiente y eficaz en la traba de bienes.
- ❖ Utilización de la información obtenida por medio del modelo 720 para la intensificación de las actuaciones de embargo de bienes o derechos situados en el extranjero de los titulares que sean deudores a la Hacienda Pública.
- ❖ Refuerzo de las derivaciones de responsabilidad y de la adopción de medidas cautelares. Se potenciarán las actuaciones de investigación dirigidas a identificar a terceros responsables de las deudas y a acreditar la concurrencia de los supuestos de

hecho previstos en la norma para exigirles el pago de la deuda tributaria, en particular, en los casos de mayor complejidad y gravedad.

- ❖ Intensificación de los acuerdos de prohibición de disponer previstos en el artículo 170.6 de la Ley General Tributaria. Estas actuaciones estarán dirigidas a evitar el vaciamiento patrimonial en los casos de embargo de acciones o participaciones de entidades tenedoras de bienes inmuebles cuando el titular de las mismas, deudor frente a la Hacienda Pública, ejerza un control efectivo sobre las sociedades.
- ❖ Se continuará con el control de deudores que han sido declarados fallidos y sus créditos cancelados por incobrables para detectar supuestos de solvencia sobrevenida y proceder, en su caso, a su rehabilitación.
- ❖ Investigación de la participación de deudores aparentemente insolventes en la constitución de otras sociedades mercantiles que no ingresen sus obligaciones tributarias dificultando la recuperación de las deudas pendientes de cobro.
- ❖ Impulso de las acciones penales por insolvencia, en la medida que la denuncia de estas conductas supone la mejor defensa de los derechos de la Hacienda Pública.

d. Actuaciones en materia concursal.

Potenciación de acciones específicas que permitan combatir el fraude en este ámbito; ello exige, por un lado, detectar comportamientos desarrollados por el concursado y sus administradores que perjudican a la Hacienda Pública como acreedor y, por otro, identificar los perjuicios causados a los intereses de la Hacienda Pública como consecuencia de la acción o inacción de los administradores concursales. Todo ello, con el objetivo final de exigir a cada uno de los anteriores la responsabilidad tributaria que proceda.

e. Delito contra la Hacienda Pública.

Refuerzo de las actuaciones de los órganos de recaudación, en las distintas fases procesales, en los casos de delito contra la Hacienda Pública. En una primera fase, mediante la adopción de medidas cautelares amparadas por lo dispuesto en el artículo 81.8 de la Ley General Tributaria.

En una fase intermedia, mediante el establecimiento de sistemas de vigilancia patrimonial de todos los implicados en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, en virtud de la disposición adicional decimonovena de la Ley General Tributaria.

En una tercera fase, mediante la realización de todas las actuaciones que resulten posibles para cobrar las responsabilidades civiles y las multas penales impuestas por este tipo de ilícitos y cuya encomienda de cobro haya sido recibida por la Administración Tributaria, como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 305.7 del Código Penal.

III. COLABORACIÓN ENTRE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En cuanto a las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Comunidades Autónomas), la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas resulta esencial para el adecuado control de los tributos cedidos, sean gestionados por la Agencia Tributaria o por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento total o parcial en su territorio de una serie de tributos estatales, y delega la competencia para la gestión de una parte de esos tributos -asumida por las Comunidades Autónomas- concretamente la gestión de los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de determinados Tributos sobre el Juego.

La citada Ley consagra como principio esencial la colaboración entre las Administraciones Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular, el fomento y desarrollo de intercambios de información y la planificación coordinada de las actuaciones de control sobre los tributos cedidos.

De acuerdo con dicha ley, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria -y los correspondientes Consejos Territoriales en el ámbito de cada Comunidad-, es el órgano colegiado de coordinación de la gestión de los tributos cedidos integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas al que se atribuyen, entre otras, las funciones de concretar criterios uniformes y procedimientos comunes de intercambio de información y acordar las líneas básicas y directrices de ejecución de programas de control sobre los tributos cedidos.

La Agencia Tributaria, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria

entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida.

Así, continuarán los intercambios de información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido, base de datos consolidada de información censal obtenida por las Administraciones tributarias autonómicas y estatal.

Se fomentará igualmente la transmisión periódica a la Agencia Tributaria de la información contenida en declaraciones tributarias correspondientes a tributos cedidos gestionados por las Comunidades, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, los tributos estatales sobre el juego gestionados por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado, dado que dicha información pone de relieve la existencia de otros posibles hechos imposables, especialmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Patrimonio.

Por su parte, la Agencia Tributaria continuará proporcionando a las Administraciones tributarias autonómicas acceso a la información sobre los impuestos cedidos que sea necesaria para su adecuada gestión tributaria.

Además de estos intercambios de información generales, se potenciarán los intercambios de información específicos sobre determinados hechos, operaciones, valores, bienes o rentas con trascendencia tributaria que resulten relevantes para la gestión tributaria de cualquiera de las Administraciones, especialmente para la lucha contra el fraude.

Se fomentará la transmisión por parte de las Comunidades Autónomas de información sobre los valores reales de transmisión de bienes y derechos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que hayan sido comprobados por las Administraciones tributarias autonómicas en el curso de procedimientos de control, dada la repercusión de este valor comprobado en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades gestionados por la Agencia Tributaria.

Del mismo modo, se potenciará la remisión de información por parte de las Comunidades Autónomas sobre la constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios, préstamos entre particulares y pagos presupuestarios antes de su realización, a efectos de proceder al embargo del correspondiente derecho de crédito en caso de que el acreedor mantenga deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria.

Por su parte, la Agencia Tributaria facilitará a las Comunidades Autónomas información específica sobre aportaciones de activos a sociedades que no supongan aumento de capital y no consten documentadas en escritura pública.

Finalmente, en materia de intercambio de información, se continuará potenciando la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas en la transmisión de la información obtenida en los procedimientos de control desarrollados por cada una de ellas que resulte relevante para la tributación por otras figuras impositivas gestionadas por otra Administración.

En 2014 se intensificarán los intercambios de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, con la finalidad de garantizar la adecuada tributación de los sujetos pasivos en las distintas figuras impositivas.

La planificación coordinada y la colaboración en la selección de los contribuyentes que serán objeto de actuaciones de control será otra área de atención preferente. En este ámbito, destacan:

1. Control global de las deducciones sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobadas por las distintas Comunidades Autónomas, partiendo especialmente de la información suministrada por dichas Comunidades.
2. Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2012 o ejercicios anteriores no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el cruce de información sobre la titularidad de bienes y derechos y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.
3. Operaciones inmobiliarias significativas al objeto de determinar su tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o, alternativamente, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
4. Operaciones societarias más relevantes declaradas exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
5. Cumplimiento de los requisitos para disfrutar de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a través de la comprobación de la principal fuente de renta.

6. Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.
7. Domicilios declarados y sus modificaciones.

Finalmente, por lo que se refiere a las Comunidades de régimen foral, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre), contemplan entre sus principios esenciales los de coordinación y colaboración mutua entre dichas Comunidades y el Estado en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios.

La línea fundamental de colaboración entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco vendrá constituida por el intercambio de la información necesaria para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal, especialmente aquel que pretende aprovecharse de las diferencias normativas en los distintos territorios o de la existencia de Administraciones tributarias diferentes, mediante fórmulas de deslocalización o planificaciones fiscales abusivas.

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES

- » ART. 108 LMV: Transmisión de inmuebles sujeta a IVA 29
- » ART. 108 LMV: Control de una sociedad por personas físicas 29
- » ART. 108 LMV: Empresas que tengan por objeto exclusivo la promoción inmobiliaria 30
- » Base imponible en la cesión de derechos de inmuebles en construcción..... 30
- » Casación por unificación de doctrina: Requisito de inscribibilidad en el IAJD 30
- » Valor de adjudicación de un inmueble subastado judicialmente 31
- » Contrato de recogida de basuras asimilable a concesión administrativa 31
- » Competencia de los servicios de gestión para la comprobación tributaria de la bonificación del 95% 31
- » Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar: Remuneración en varias entidades 31
- » Cálculo del ajuar doméstico 32

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Equiparación Créditos - Préstamos 33

• TEMAS FISCALES

- ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE DOMINIO Y ACTAS DE NOTORIEDAD: NECESIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 7.2.C) DE LA LITPAJD

- Nuño de Juan Ledesma. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid* 35
1. Finalidad del artículo 7.2.c) de la LITPAJD 35
 2. Los procedimientos del título VI de la Ley Hipotecaria 36
 3. Naturaleza del artículo 7.2.c) de la LITPAJD..... 41
 4. Interpretación actual del artículo 7.2.c) de la LITPAJD 44
 5. Principios constitucionales y Test de proporcionalidad 46
 6. Conclusión..... 49

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones

ART. 108 LMV: TRANSMISIÓN DE INMUEBLES SUJETA A IVA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2013.

Una entidad cuyas acciones se transmiten tiene por objeto social la compraventa y arrendamiento de toda clase de inmuebles. La entidad adquirente, y hoy recurrente, tiene como objeto social la adquisición, tenencia, explotación y enajenación por cualquier títulos, de toda clase de terrenos, su urbanización y parcelación; la construcción de toda clase de edificios, incluso de viviendas acogidas a protección oficial; el uso y arrendamiento de los referidos edificios o de fincas resultantes de su división. Tratándose de la adquisición de las acciones de la primera por la segunda, se afirma que la transmisión de inmuebles objeto del negocio de promoción inmobiliaria entre una y otra sociedad, que constituye parte de su actividad comercial, está sometida al impuesto sobre el valor añadido y no está sujeta al impuesto de transmisiones patrimoniales, por lo que no tiene sentido hablar de una interposición societaria.

Mediante Auto se acordó interesar el pronunciamiento prejudicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si bien en relación con la existencia de un posible conflicto entre el artículo 108 de la ley 24/1988 y los artículos 11 y 12 de la antigua Directiva 69/335/CEE, relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, sobre si los Estados miembros podían establecer medidas destinadas a evitar la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de figuras societarias, con independencia del ánimo antielusorio, afectando, en consecuencia, también a las transmisiones de valores aunque no se hubiera buscado tal interposición para eludir la tributación, y, en cualquier caso, si la norma resultaba aplicable también a la transmisión de valores de entidades que desarrollaban una actividad económica y los inmuebles estaban afectos a la misma.

Si la previsión del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores se ajusta al Derecho Comunitario, con independencia de que exista o no ánimo elusorio, si la circunstancia de que la sociedad se dedique a la constitución o promoción inmobiliaria se tiene en cuenta no para establecer una contra excepción, sino para determinar el computo del límite del 50% del activo en bienes inmuebles y si se da la circunstancia de que las transmitentes son personas físicas, que se limitan a transmitir acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades, de tal forma que en el caso presente P.,S.A. simplemente adquiere las de M.P., S.A., el motivo debe desestimarse.

ART. 108 LMV: CONTROL DE UNA SOCIEDAD POR PERSONAS FÍSICAS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 21 DE NOVIEMBRE 2013.

El recurrente argumenta que no se había producido la adquisición de un patrimonio inmobiliario de control, por ser las mismas personas físicas, las que ostentaban dicho patrimonio, antes y después de la transmisión origen de la controversia. No ha de aplicarse la excepción a la exención del art 108 LMV, cuando se producen transmisiones de valores entre sociedades de un grupo dominado por las mismas personas físicas, dado que con éstas las que tienen y mantienen el mismo grado de control sobre las sociedades y sus activos inmobiliarios, antes y después de la transmisión de las sociedades del grupo.

En el presente caso es la mercantil, con personalidad jurídica independiente, la que adquiere la totalidad de las acciones representativas del capital de otra entidad, cuyo activo estaba constituido, al menos en su 50%, en inmuebles, cumpliendo así la previsión de la excepción a la exención del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, antes transcrito. Se desestima el recurso.

ART. 108 LMV: EMPRESAS QUE TENGAN POR OBJETO EXCLUSIVO LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA.**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2013.**

El recurrente entiende que el art 108 LMV únicamente excluye de su ámbito a las entidades cuyo objeto social exclusivo sea la promoción inmobiliaria. Sosteniéndose que no existe razón para dejar de excluir igualmente los casos de entidades que llevan a efecto, pero no en exclusiva, promociones inmobiliarias u otras actividades empresariales, respecto de los bienes afectos a las mismas.

El argumento de recurrente no puede prosperar porque el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores no establece norma especial que suponga excluir de la excepción a la exención, a la transmisión de valores de entidades cuyo objeto exclusivo sea la promoción inmobiliaria, sino solo dispone, en orden al cómputo del 50% del activo constituido por inmuebles, la exclusión de aquellos, salvo terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria y en función de no existir riesgo de elusión. La Ley no reconoce la exención a las empresas que tenga por objeto exclusivo la promoción inmobiliaria.

BASE IMPONIBLE EN LA CESIÓN DE DERECHOS DE INMUEBLES EN CONSTRUCCIÓN.**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA DE 18 DE JUNIO DE 2013.**

Considera la actora que la base imponible del contrato de cesión debe estar constituido por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, por aplicación del artículo 10.1 del R.D.L 1/1993, y siendo el bien transmitido el derecho a adquirir un inmueble, el valor real habrá de referirse al valor de ese derecho, y que coincide con el precio pactado de 18.000 € que se corresponde con la cantidad que los cedentes tenían satisfechas a cuenta del precio de la compraventa. La Administración Tributaria y el TEAR, consideran que, por aplicación del artículo 17.1 del R.D.L 1/1993 la base imponible debe ser el valor del inmueble.

El Tribunal entiende que la base imponible del negocio jurídico sujeto a ITP no puede ser el valor del inmueble sino el valor del derecho que se trasmite, y para cuya determinación habrá que acudir al caso concreto. El hecho de que el recurrente haya autoliquidado por el valor del inmueble no puede tomarse, en ningún caso, como acto propio indicativo de que ese valor sea la base imponible, ni puede ser de peor condición que aquél que autoliquida por cantidad inferior, a fin de evitar una hipotética sanción. Como consecuencia de lo anterior, es procedente la devolución de ingresos indebidos, pero no en la totalidad de lo autoliquidado (11.863,73 €), sino en la diferencia entre la cantidad anterior y la que hubiera debido satisfacer tomando como base imponible el valor del contrato de cesión (18.000 €).

CASACIÓN POR UNIFICACIÓN DE DOCTRINA: REQUISITO DE INSCRIBIBILIDAD EN EL IAJD.**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 13 DE SEPTIEMBRE DE 2013.**

Las sentencias de contraste, a diferencia de la impugnada, no analizaron el requisito de la susceptibilidad de la inscripción en el Registro de la Propiedad, que es uno de los presupuestos que integran el hecho imponible descrito en el apartado 2 del art. 31 del Texto Refundido, a diferencia de la sentencia impugnada, que niega la concurrencia del mismo en el caso examinado ante las circunstancias que determinaron la denegación de la inscripción, la falta de autorización administrativa. La sentencia de esta Sala, después de analizar los conceptos que deben incluirse a la hora de calcular la base imponible en un supuesto de escritura de un préstamo con garantías hipotecaria, concluye con una declaración general que afecta el devengo y que se produce el día en que se formaliza el documento sujeto a gravamen, lo que choca con la tesis que defiende la Sala de instancia y, asimismo, la pronunciada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid confirma una liquidación, no obstante el incumplimiento de las condiciones a que se sometió un préstamo hipotecario al haberse otorgado válidamente la escritura.

Sentada la existencia de la contradicción, el tribunal no comparte el criterio que sienta la sentencia impugnada, ya que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

VALOR DE ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE SUBASTADO JUDICIALMENTE. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA DE 28 DE MAYO DE 2013.

El motivo de discrepancia se debe a si al valor de adjudicación, precio de remate, de un inmueble subastado judicialmente debe adicionarse el valor de las cargas preferentes al crédito en que se haya subrogado el adjudicatario.

La Administración ha tenido en cuenta el importe que aparece en el Registro de la Propiedad como principal asegurado, así como los intereses y costas, es decir, ha tenido en cuenta el importe total y máximo por el que responde la finca en caso de ejecución, y por todas las cargas que aparecen previas a la ejecutada en la primera ejecución. Consta en el expediente copia del ingreso por importe de 36.009,67€ de fecha 21 de abril de 2004, y carta de pago de la cancelación de la hipoteca de fecha 28 de abril de 2004. El contribuyente considera que no puede ser el importe total que aparece inscrita en el Registro de la Propiedad por no obedecer al importe real satisfecho.

Para el Tribunal, en la determinación de la base imponible por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debía computarse únicamente la hipoteca subsistente.

CONTRATO DE RECOGIDA DE BASURAS ASIMILABLE A CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 31 DE MAYO DE 2013.

El motivo de litispendencia versa sobre si el contrato celebrado con un Ayuntamiento para la realización del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos y limpieza viaria, es o no un negocio jurídico asimilable a una concesión administrativa. Considera el contribuyente que no se produjo la cesión de la gestión de servicio público alguno ni se produjo un desplazamiento patrimonial a su favor.

Para el Tribunal, no se está cediendo la gestión de servicio público, sino que se contrata la prestación de servicios de la ciudad, pero manteniendo la Corporación las facultades de gestión de los mismos, como son determinadas decisiones. No puede considerarse que la percepción de un precio como contrapartida a los servicios prestados, suponga un desplazamiento patrimonial, que no tiene que ver con dicho precio sino con la expectativa del beneficio que la explotación del servicio público va a suponer para el particular, por lo que no se cumplen ninguno de los requisitos exigidos por la ley del impuesto para asimilar a la concesión administrativa el contrato que nos ocupa.

COMPETENCIA DE LOS SERVICIOS DE GESTIÓN PARA LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE LA BONIFICACIÓN DEL 95%. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE JULIO DE 2013.

Se alega la incompetencia de los Servicios de Gestión para la comprobación tributaria de la bonificación del 95 % del Impuesto de Sucesiones y Donaciones más allá de los límites establecidos por el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria 230/1963 así como a la improcedencia del procedimiento de gestión para negar dicha bonificación a la vista de los motivos empleados por la Administración para regularizarla, propios de la competencia de los Órganos de Inspección o de un procedimiento propiamente de inspección.

No puede estimarse este motivo, pues resulta evidente que la cuestión discutida, por ser estrictamente jurídica, no está excluida de la decisión de los órganos de gestión y que su adopción implique una vulneración de lo establecido en el artículo 123 de la L.G.T., que se invoca en el motivo.

REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: REMUNERACIÓN EN VARIAS ENTIDADES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE JULIO DE 2013.

La cuestión litigiosa versa sobre la proporción de la remuneración que en la entidad GER, S.A. percibía el causante respecto al importe total de sus retribuciones empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Los ingresos profesionales percibidos por el causante eran:

- ❖ Inmobiliaria Gér, S.A. 200.000 pesetas, dietas Consejo
- ❖ Agrícola del Gu, S.A. 200.000 pesetas, dietas Consejo

- ❖ Automoción Ex, S.A. 200.000 pesetas, dietas Consejo
- ❖ Dist, S.A. 6.265.077 pesetas, suelo directivo

Para la Administración el cómputo del 50% a efectos de observar si se cumplen los requisitos de la remuneración para la aplicación de la reducción del 95%, han de incluirse las cantidades percibidas en todas las entidades. 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 meritado 50% ha de llevarse a cabo entidad por entidad, y, por tanto, sin tener en cuenta otros ingresos de los que provienen de la entidad controvertida.

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. La claridad de este inciso parece excluir toda discusión y obliga a estimar el recurso.

CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 17 DE MAYO DE 2013

La cuestión a tratar se reduce a concretar si se debe aplicar el 3% para el cálculo del ajuar doméstico al importe de los pagarés de los que era acreedor el causante.

A efectos fiscales, el ajuar doméstico es un activo más que se comprende en la masa hereditaria y que supera el concepto de ajuar doméstico previsto en el artículo 1.321 del Código Civil, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio comprendiendo los efectos personales del hogar, utensilios domésticos y demás muebles de uso particular del sujeto pasivo necesarios para la vida, con exclusión de los de especial valor. En atención a lo expuesto, la incorporación del ajuar doméstico se hace de forma automática y la cuantía del mismo viene determinada en el citado 15 de la Ley del Impuesto fijándose en el tres por ciento del caudal relicto.

Otra cuestión es en la relativa al precedente administrativo constituido por una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en la que se permitió la no integración, a efectos del cálculo del ajuar, de un billete de la Lotería Nacional. En primer lugar, se ha de dejar constancia de que el precedente administrativo no obliga a los Tribunales de Justicia y, en segundo, que se trata de títulos de diferente naturaleza pues mientras que el billete de la Lotería se trata de un documento al portador que puede cobrarse inmediatamente después del sorteo en que resulta agraciado, el pagaré es un documento mercantil con fecha de vencimiento aplazada que no puede ser objeto de cobro, aunque sí de descuento y de endoso, hasta que llega el día de este.

Por lo expuesto el Tribunal desestima la pretensión del contribuyente.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

EQUIPARACIÓN CRÉDITOS - PRÉSTAMOS. (CONSULTA Nº V0437-14, DE 18 DE FEBRERO DE 2014)

Hasta ahora ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos el negar la equiparación de los créditos a los préstamos hipotecarios a efectos de la aplicación de la exención prevista en la Ley 2/1994, realizando una interpretación sistemática de dicha ley en base a la diferencia conceptual que en nuestro Derecho existe entre el contrato de préstamo y la cuenta de crédito.

Sin embargo dicho criterio debe modificarse a la vista de lo dispuesto por el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 16 de mayo de 2013): “sin negar la corrección de la delimitación jurídica entre ambas figuras que realiza el Centro Directivo, este Tribunal considera conveniente puntualizar que en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados existe un tratamiento unitario para las figuras de préstamo y crédito; así, el art 15 del Texto Refundido del Impuesto (RD Leg 1/1993) aclara que: “Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido”, equiparación que se reitera en los arts. 25 y 26 del Reglamento del Impuesto (RD 828/1995). En la práctica liquidatoria de este impuesto ha habido tradicionalmente una total equiparación entre ambas figuras jurídicas, tanto en cuanto a la definición de hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo, tipo, así como a la aplicación genérica de exención contenida en el art. 45, I, B 15 relativo a la constitución de préstamos, precepto que si bien no menciona literalmente a los créditos, -y sin necesidad de la aclaración reglamentaria (art. 25,3) - no ha planteado duda de su aplicación directa a los instrumentados mediante créditos bancarios”.

Por otro lado considera el Tribunal Económico Administrativo Central que debe tenerse en cuenta “que la distinción entre ambas figuras jurídicas (el préstamo con origen en la figura del mutuo o préstamo civil y la cuenta de crédito como figura mercantil típicamente bancaria) no se mantiene nítidamente en parte de los productos crediticios modernamente ofertados por la banca a particulares y empresas” y que por otro lado tal distinción no tiene sentido a la vista de la finalidad perseguida por la Ley 2/1994, como se refleja en su propia Exposición de Motivos y en la posterior evolución de la normativa. Así, si bien es cierto que en dicha norma existe una continua referencia a los “préstamos” hipotecarios (arts. 1 y 2, 3, 8 y 9), a partir de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de la Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, y que afecta asimismo a la Ley 2/1994, en sus arts. 2, 4, 8 y 9, ya se mencionan expresamente ambas figuras; en la Exposición de Motivos de la Ley de 2007 se señala como función de la nueva Ley el fomento del “crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario”.

Posteriormente, de la Ley 2/2009 de 31 de marzo, se deriva que el propio legislador entiende (la denominada interpretación “auténtica”) que la normativa anterior le era aplicable asimismo a los créditos.

En igual sentido cabe indicar que el artículo 8 del Real Decreto Ley 6/ 2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, ha establecido una nueva exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se extiende a las escrituras de formalización de novaciones contractuales tanto de préstamos como de créditos hipotecarios.

Partiendo de esa idea directriz, el Tribunal Económico Administrativo Central, aun coincidiendo en las diferencias existentes entre ambas figuras y que en la redacción original de la Ley 2/1994 no existía referencia explícita a los créditos hipotecarios, no detecta razón alguna que justifique, a la hora de interpretar la norma, la discriminación de éstos por el simple hecho de que el prestatario hubiera podido disponer al tiempo de concertarse el contrato de todo o parte del capital o que la flexibilidad del contrato permita disponer nuevamente de financiación, por lo que considera que la exención contenida en el art. 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

Por otro lado, debe entenderse que la conclusión alcanzada no supone una extensión analógica de la norma, sino una integración interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el art. 3,1 del Código Civil, el cual incluye como criterio de interpretación el de “la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

CONCLUSIÓN

La exención contenida en el art. 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE DOMINIO Y ACTAS DE NOTORIEDAD: NECESIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 7.2.C) DE LA LITPAJD

Nuño de Juan Ledesma. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid.*

1. FINALIDAD DEL ARTÍCULO 7.2 C) DE LA LITPAJD

El artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante LITPAJD) señala que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

Un paso previo a la determinación de la naturaleza de este precepto es indagar sobre su finalidad. Existe un consenso generalizado en atribuir al artículo 7.2 c) de la LITPAJD una finalidad antielusoria. En este sentido se suele citar la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1995 (reiterada posteriormente en múltiples pronunciamientos del Alto Tribunal como los del 22 de noviembre de 2005, 23 de marzo de 2007 o de 19 de septiembre de 2008):

“Desde la definitiva implantación de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, a principios de este siglo, la Hacienda Pública ha luchado contra el fraude, conseguido a través de las transmisiones formalizadas en documento privado, en cuatro frentes:...3. Liquidando como transmisiones onerosas, los expedientes de dominio y actas de notoriedad, que podrían ser el medio de legalizar antiguas ocultaciones y acceder así al Registro de la Propiedad.”

La vinculación del Registro a la exigencia de tributos, unido al juego de la prescripción en el Derecho tributario, proporciona un primer acercamiento a la finalidad del artículo 7.2 c) de la LITPAJD. Sobre la adecuación y proporcionalidad de esta norma para la consecución de tal finalidad volveremos más adelante.

El Título VI de la Ley Hipotecaria (LH) al que hace referencia el artículo 7.2 c) de la LITPAJD se denomina “De la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica”. Este título se introdujo por primera vez en la Ley de Reforma de 30 de diciembre de 1944 junto con otras novedades relevantes en esta materia, aunque en este texto legal era el Título XII. Este texto supuso novedades esenciales respecto a la legislación hipotecaria anterior. El primer cambio importante fue dejar de considerar el fenómeno inmatriculatorio como una excepción al principio de tracto sucesivo regulado en el artículo 20 de la LH.

Este cambio en la sistemática legal parte del fracaso que constata la propia Exposición de Motivos de la ley de 1944: el 60% de la propiedad inmueble se hallaba sin inscribir a fecha de promulgación de la ley. Hasta la reforma de 1944 se consideraba que el proceso inmatriculatorio de toda la masa inmobiliaria movilizaba por los procesos de desamortización y desvinculación del siglo XIX sería transitoria y breve. Las sucesivas leyes hipotecarias establecieron un sistema de fechas tope para la primera inscripción de las fincas, pero lo infructuoso de este sistema hizo que se considerase que la consecución de la constancia registral de la mayoría de la propiedad inmobiliaria sería un proceso que se alargaría en el tiempo y que requeriría un procedimiento estable. De hecho, el término inmatricular aparecería por primera vez de forma explícita en el artículo 347 de la ley de 1944, probablemente bajo influencia de la legislación alemana.

Parece lógico pensar que el legislador tributario temió que estos procedimientos inmatriculatorios se utilizasen con una finalidad elusiva o defraudatoria, de manera que, al aplicarlos para conseguir la coincidencia entre lo registrado y la vida jurídica, se ocultasen a la Hacienda operaciones que entran, en la actualidad, dentro del ámbito de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD. Para valorar lo fundado de estos temores es necesario conocer someramente los procedimientos regulados en el Título VI de la LH.

2. LOS PROCEDIMIENTOS DEL TÍTULO VI DE LA LEY HIPOTECARIA

2.1.- Los procedimientos inmatriculatorios del artículo 199 de la LH

Si partimos de la tradicional clasificación que hace SANZ FERNÁNDEZ¹ de la situación de los inmuebles en relación al Registro de la Propiedad, éstos pueden encontrarse en una situación denominada *secundum tabulas*, donde la realidad de la vida jurídica y la apariencia del Registro coinciden, *contra tabulas*, en que existe una inexactitud en el Registro respecto a la vida jurídica de la finca, o *extra tabulas*, situación en la que las fincas no están inmatriculadas. Aunque de forma no pacífica, se suele señalar por la doctrina que la discordancia hace referencia a los casos en que la finca no ha tenido acceso al Registro (*extra tabulas*), mientras la inexactitud se aplicaría respecto a las fincas ya inscritas (*contra tabulas*).

De hecho, el propio artículo 39 de la LH parece equiparar la inexactitud al desacuerdo o, al menos, considerarlo una manifestación del mismo al señalar que por inexactitud del Registro se entiende todo desacuerdo que en orden a los derechos inscribibles, existe entre el Registro y la realidad jurídica extrarregistral.

El artículo 7.2 c) de la LITPAJD se refiere a los procedimientos de inmatriculación previstos en el Título VI de la LH. Es conocido que existen otros procedimientos de inmatriculación (artículo 299 RH) y que los contemplados en el artículo 199 de la LH se utilizan también para otras finalidades distintas de la inmatriculación propiamente dicha. Existen supuestos especiales de inmatriculación en el ámbito del Derecho urbanístico, en los procedimientos de expropiación forzosa, en los procesos de concentración parcelaria y en relación a algunos bienes de dominio público. Además, los procedimientos inmatriculatorios genéricos son utilizados también para reanudar el tracto sucesivo o para rectificaciones de hecho como los excesos de cabida.

El concepto de inmatriculación ha sido muy discutido por la doctrina hipotecarista, sobre todo en contraposición con el concepto de primera inscripción². En general se suele considerar que la inmatriculación se refiere al inicio de la vida registral de la finca íntegra y que la primera inscripción se refiere a los derechos sobre la misma.

Según la generalidad de los autores, el concepto de inmatriculación tiene origen en el sistema registral germánico, de carácter constitutivo y obligatorio. Por tanto, la inmatriculación se refiere al elemento físico de los libros registrales, y está íntimamente vinculado al sistema de folio real. La confusión y la discusión parecen derivarse, en gran parte, de la falta de una clara sistemática legal en nuestra LH.

Así, el hecho de que la finca solo pueda ingresar en el Registro mediante la primera inscripción de dominio (artículo 7 de la LH), la falta de reconocimiento de un asiento de inmatriculación en el artículo 41 del RH o que el artículo 207 de la LH hable de inscripciones de inmatriculación ha alimentado esta irresuelta confusión.

En cualquier caso, desde un punto de vista material, resulta poco arriesgado identificar la inmatriculación con el inicio de la vida registral de una finca, abriendo nuevo folio e incluyendo su exacta descripción.

Cuando se produce una inmatriculación, se puede estar corrigiendo una inexactitud o bien un vacío registral. Cuando se trate supuestos inmatriculadores se estará corrigiendo una discordancia o vacío en el Registro³, mientras que la corrección de inexactitudes requiere que la finca ya esté inscrita, aunque se utilicen medios inmatriculadores para dar seguridad y acreditar un dato de hecho. La inexactitud solo se produce cuando existe una falta de armonía sobre los datos jurídicos y no por la falta vida registral de una finca. LACRUZ BERDEJO⁴ distinguía, basándose en lo establecido en el artículo 40 de la LH dos clases de inexactitudes: las originarias y las sobrevenidas.

Las primeras se producen cuando en el Registro se anuncia un cambio real que no ha ocurrido en la realidad (inscripción de títulos nulos) o reflejado erróneamente (error en la inscripción). Sería el caso de los excesos de cabida de las fincas ya inmatriculadas, en los que la superficie consignada en el folio registral no se corresponde con la que verdaderamente tiene la finca. Si bien los errores en la descripción de la finca pueden deberse a un descuido, las imprecisiones en relación a la superficie de la finca se producen en muchos casos con la intención de ocultar la riqueza imponible a los ojos del fisco.

Las inexactitudes sobrevenidas se derivan del carácter declarativo (salvo en el caso de la hipoteca) y voluntario de las inscripciones en el Registro. Así, cuando después de la extensión del asiento tiene lugar un cambio de un derecho real, se produce una inexactitud hasta que éste se refleja en el Registro. Por tanto, salvo en la hipoteca, siempre se produce una inexactitud sobrevenida más o menos duradera entre el cambio real y su inscripción. No obstante, es posible que, por dejadez o intencionadamente, la inexactitud sobrevenida sea sostenida en el tiempo y se acumulen actos posteriores sin inscribir, desembocando en la interrupción

1 SANZ FERNÁNDEZ, Ángel. El Registro y a realidad jurídica. AAMN. Tomo XIV. 1965.

2 Se puede consultar un resumen de las posturas doctrinales en HERRERO OVIEDO, Margarita. La inmatriculación por título público. Dykinson. 2007. Páginas 49 y ss.

3 ROCA SASTRE y ROCA SASTRE-MUNCUNILL (citados por HERRERO OVIEDO -nota 5) prefieren la denominación de vacío registral y critican la denominación del Título VI de la LH.

4 LACRUZ BERDEJO, José Luis. Elementos de Derecho Civil III Bis. Derecho Inmobiliario Registral. Librería Bosch. 2003

del tracto sucesivo. Por tanto, cuando no tiene acceso al Registro alguna relación jurídica inmobiliaria se produce una inexactitud que debe ser corregida bien con la toma de razón del título correspondiente, mediante la reanudación del tracto sucesivo con arreglo a lo dispuesto en el Título VI de la LH o por vía judicial.

La inscripción registral no es un requisito, ni intrínseco ni extrínseco, necesario para la validez de las mutaciones jurídico-reales, gobernadas por el tradicional sistema del título y el modo.

La falta de inscripción no tiene como sanción la nulidad del negocio ni ninguna otra, aunque el adquirente de la cosa lo será solo frente al vendedor y no respecto a otros adquirentes que sí hayan cumplido con este requisito. No obstante, se puede decir que la propiedad inmobiliaria malvive al margen del Registro, y que la inscripción sana la minusvalía que sufre la propiedad inmobiliaria extra-registral.

Esta voluntariedad de la inscripción choca con el principio de tracto sucesivo del artículo 20 de la LH. La prohibición de inscripciones discontinuas hace que la voluntariedad de la inscripción se vea supeditada a la previa inscripción del derecho fundamentador. Por ello, la legislación civil e hipotecaria ofrece una serie de remedios al que es dueño en derecho pero carece de título inscribible. Por tanto, el artículo 7.2.c) se refiere a los procedimientos inmatriculatorios por ser la vía formal de incorporación de fincas al Registro o de corrección de inexactitudes cuando, en ambos casos, se pueden haber producido negocios reales sobre dichas fincas que han quedado ocultos al fisco.

2.2.- Título material, formal, ordinario, supletorio y suplido.

El título en su sentido material se refiere a los actos y negocios jurídicos que producen la mutación jurídico-real, en tanto que el título formal se refiere a la consistencia extrínseca que permite la inscripción. Aunque con diferentes contenidos, ambos significados se unen en el documento inscribible, que debe cumplir ciertas formalidades (artículo 33 del RH) pero que no puede desligarse del acto o contrato sustantivo que constituye la causa del cambio jurídico-real a inscribir. Por tanto, las dimensiones material y formal del título inscribible son inseparables.

No obstante, desde un punto de vista formal, en determinados casos, no se cuenta con los títulos ordinarios legalmente establecidos para producir la inscripción (documentos públicos) o éstos son defectuosos. En estos casos es necesario un título supletorio del ordinario, que tendrá la función, en cada caso, de inmatricular, reanudar el tracto o corregir un exceso de cabida y que se obtendrá de los medios inmatriculadores. Según señala O'CALLAGHAN⁵, la titulación supletoria es la constituida por aquellos documentos o procedimientos que ley señala para sustituir a los títulos ordinarios, cuando éstos no existan o se hayan perdido, o sean defectuosos y de difícil reparación. Se trataría de justificar un título material hábil para adquirir porque se carece de un título formal inmatriculatorio.

Por tanto, se trata de obtener un título inscribible supletorio. Pero ¿qué suple? Dado que el artículo 7.2.c) exige de tributación los casos en que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, es necesario determinar el título que se suple. Este tema ha sido un aspecto esencial en la interpretación del precepto, por lo que le dedicaremos un apartado propio.

2.3.- El título suplido y la causa de la adquisición en el expediente de dominio.

2.3.1.- El título suplido (sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004)

La SSTS de 27 de octubre de 2004 y de 9 de diciembre de 2009, establecen el criterio esencial de interpretación del artículo 7.2.c) y su reproducción literal vale la pena (la negrita es nuestra):

“En nuestra opinión es evidente que todo expediente de dominio facilita una documentación que permite el acceso al Registro de la Propiedad de las fincas objeto de aquél. Desde esta perspectiva, no hay lugar a distinguir entre los diferentes expedientes de dominio, que es lo que mantiene la sentencia de instancia.

No puede negarse, sin embargo, que hay unos expedientes de dominio que suplen el título de la transmisión previa, y, otros, que no suplen dicho título. En unos casos ese título transmisivo existe, no está en discusión y su realidad material se encuentra probada. En otros, no existe este título.

Siendo esto así, como lo es, entendemos que el tenor literal del artículo 7.2 c) del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, demuestra que se sujetan a gravamen exclusivamente los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando fuera de la órbita del precepto los expedientes de dominio cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos. En estas hipótesis, existencia de título transmisivo, la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, en el caso litigioso herencia.

5 O'CALLAGHAN, Xavier. Títulos inscribibles. Compendio de Derecho Civil. Tomo 3 (Derechos reales e hipotecario).

Que lo que venimos razonando es correcto se infiere porque en el supuesto enjuiciado el expediente de dominio no ha suplido título de transmisión alguno, pues la que hubo se derivó de la herencia en su día producida, transmisión a la que el expediente de dominio gravado es ajeno.

El precepto analizado pretende someter a tributación transmisiones que no han sido objeto de liquidación. No puede entenderse el texto legal invocado por las resoluciones recurridas como un cauce puramente formal para reabrir el devengo de impuestos cuyo régimen jurídico tiene cauces específicos. Entender las cosas de otra manera supondría gravar, en hipótesis como la litigiosa, por razones estrictamente formales, hechos en los que no se pone de relieve capacidad económica alguna”.

En la sentencia transcrita más arriba se alude a expedientes de dominio que suplen títulos transmisivos y los que no.

Como hemos apuntado más arriba, el expediente de dominio, regulado en los artículos 201-202 de la LH y en los artículos 272-287 del RH, tiene tres posibles finalidades: inmatriculación, reanudación del tracto sucesivo y constancia registral de excesos de cabida. Aunque la tramitación de los expedientes de dominio es, en lo sustancial, común, presenta especialidades en cada caso y sus fines no son intercambiables.

Si el expediente de dominio pretende la reanudación del tracto sucesivo se deberán incluir en el expediente los datos de la persona a cuyo favor figure inscrita la finca (artículo 285.1 RH), a quien se llamará al procedimiento. La DGRN ha destacado en algunas de sus resoluciones las diferencias entre los expedientes de dominio en función de su finalidad⁶, debiendo quedar claro en el auto que ponga fin al expediente la misma. Podemos descartar que la inscripción de los excesos de cabida supla título alguno, ya que, cuando la identidad de la finca es indubitada, permite la rectificación de un dato registral erróneo.

Según ha destacado la doctrina y la jurisprudencia, el objeto de un expediente de dominio es declarar que el promotor del mismo ha adquirido legítimamente el dominio de la finca. La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1957, señala que el expediente de dominio se dirige *simplemente a declarar probado o demostrado que una persona adquirió el dominio de una finca*, o sea, que se ha producido un acto o causa idónea para tal adquisición. Por tanto, siguiendo el carácter causalista de nuestro Registro de la Propiedad, de lo que se trataría es de probar la existencia de un título en sentido material. En consecuencia, el promotor del expediente de dominio carece de título inmatriculador suficiente pero debe presentar causa jurídica de adquisición para que prospere.

Como señala en un auto de 22 de mayo de 2002 la Audiencia Provincial de Valencia, la finalidad del expediente no es más que permitir el acceso al Registro, y la protección otorgada por el mismo, a un título de dominio que, inicialmente se presenta con un mínimo de racionalidad y que ha sido articulado a través de los procedimientos regulados en el artículo 201 de la LH.

Por tanto, en el caso de los expedientes de dominio con finalidad de inmatriculación, no parece que su objeto principal sea la sustitución de un título formal sino acreditar una causa eficaz para adquirir el dominio, sin perjuicio que, quien se considere perjudicado pueda instar un juicio declarativo posterior (artículo 284 RH). Por otra parte, los expedientes de dominio para reanudación del tracto sucesivo tienen como finalidad suplir una ruptura en la cadena de titularidades.

Así lo señala la DGRN en su resolución de 9 de septiembre de 2009:

“El expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido, tiene como finalidad suplir los títulos intermedios para lograr la concordancia entre la realidad registral y la extrarregistral, en definitiva para facilitar el acceso al Registro de alguna relación jurídico inmobiliaria de cuyos títulos no puede disponerse, y siempre que realmente haya más de un eslabón roto en la cadena de titularidades (cfr. artículo 40, letra a) de la Ley Hipotecaria).

Es así doctrina reiterada de este Centro Directivo (véase resoluciones citadas en los Vistos) que el expediente judicial de reanudación de tracto solo se utilizará en aquellos casos en que haya una real interrupción en la sucesión de la cadena de titulares, pues la finalidad del mismo es la de servir de cauce apropiado para declarar la efectiva adquisición por el promotor pero únicamente en aquellas hipótesis en que dicha adquisición no traiga causa directa del titular registral (véase Resolución de 30 de noviembre de 2000 que impone una interpretación restrictiva y la necesidad que la ruptura de tracto resulte del expediente), pues en caso de que el promotor sea causahabiente del titular registral lo procedente es aportar el título cuya inscripción falta o acudir a una acción de elevación a público de documento privado o cualquier otra declarativa de propiedad en juicio ordinario. La razón es el carácter excepcional y supletorio de este expediente respecto de los supuestos de rectificación de inexactitud registral contemplados en la legislación hipotecaria (véase por todas la Resolución de 24 de Febrero de 2006).”

En el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo, su finalidad es la de suplir los títulos intermedios para lograr la concordancia entre la realidad registral y la extrarregistral, permitiendo el acceso al Registro de alguna relación jurídico inmobiliaria de cuyos títulos no puede disponerse, y siempre que realmente haya más de un eslabón roto en la cadena de titularidades.

6 RDGRN de 9 de marzo de 2004, de 8 de enero de 2005 o de 13 de septiembre de 2003 entre otras.

2.3.2.- La causa de la adquisición: el título material

Como hemos visto, con independencia de que la finalidad del expediente de dominio sea inmatriculador o de reanudación del tracto sucesivo lo que debe constatarse es que se ha producido una causa idónea de adquisición, que siempre se hará constar en el escrito que presente el promotor (art. 274 2º del RH). El carácter marcadamente causalista de nuestro Derecho registral⁷ se constituye, en el caso del expediente de dominio, en el objeto del procedimiento, ya que se trata de un procedimiento judicial dirigido a declarar probado o demostrado que el promotor adquirió el dominio de una finca mediante, acto, modo o causa idónea. Por tanto, se trata de aportar las pruebas o documentos necesarios para probar la existencia de un título en sentido material, ya que falta el formal. En el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo, renace, en palabras de LACRUZ, la vida registral de la finca, de manera que la primera inscripción de esta nueva fase no trae causa de la fase del último asiento, sino que lo cancela.

La DGRN en su resolución de 21 de marzo de 2003, citada por CONCEIRO⁸ señala 1) que el expediente de dominio es un procedimiento que tiene por fin la declaración erga omnes a efectos registrales de que ha existido un hecho del que resulta que el promotor ha adquirido el dominio y 2) que no existe ninguna norma que exija que la adquisición se haya realizado por medio de título y modo y no por cualquier otro medio de los que recoge el artículo 609 del Código Civil. El artículo 609 del Código Civil recoge diversos modos de adquirir: la ocupación, la sucesión testada, por donación y mediante determinados contratos mediante tradición. Aunque para alguna se discute⁹, todas estas causas de adquisición pueden ser el fundamento de un expediente de dominio, pero solo la última entraría dentro del ámbito del ITPAJD. Como señalan DÍEZ- PICAZO y GULLÓN¹⁰, esos contratos traslativos de dominio son el título que, al ser completado por la tradición, produce la adquisición.

En nuestra opinión, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004 limita la aplicación del artículo 7.2.c de la LITPAJD a los expedientes de dominio relativos a contratos (negocios jurídicos bilaterales, a título oneroso, de disposición, “inter vivos” y causales) traslativos de dominio que hayan constituido causa idónea para la adquisición de la propiedad por parte el promotor del expediente (compraventa y permutas fundamentalmente), dejando fuera modos originarios o lucrativos de adquisición.

Hay que tener en cuenta que el expediente de dominio, aunque común en la práctica, es considerado por la DGRN¹¹ como un medio excepcional y subsidiario, que solo puede utilizarse cuando no se pueda reconstruir la cadena de titularidades mediante la toma de razón de los títulos correspondientes (artículo 40 a. LH).

Este carácter excepcional se justifica, de según al Centro Directivo, por:

“...las graves consecuencias que podría acarrear para su actual titular registral, al que, de prosperar con éxito el expediente se le cancela el asiento extendido a su favor sin contar con su consentimiento y además porque utilizado abusivamente puede ser también un medio de dejar incumplidas obligaciones de tipo fiscal”.

Como se dijo más arriba, solo se puede acudir al expediente de dominio cuando hay una verdadera interrupción del tracto y éste no sea subsanable mediante la aportación de los títulos faltantes o subsanando defectos formales. Se produce la ruptura del tracto cuando, en palabras de las RRDGRN de 3 de febrero o 24 de marzo de 2004, son dos transmisiones las que se trata de suplir con el expediente. Su carácter subsidiario respecto a la mera toma de razón de los títulos debe ser un límite para posibles actuaciones abusivas consistentes, por ejemplo, en forzar otra transmisión para alcanzar los dos títulos a suplir y poder acudir al expediente de dominio. En alguna resolución de la DGRN se considera que si el promotor puede obtener formalización en escritura de su transmisión y de la anterior, debe acudir al procedimiento ordinario¹².

2.4.- El acta complementaria al documento público: el acta de notoriedad como supletorio del título previo.

El acta de notoriedad es un instrumento notarial al que la legislación hipotecaria otorga distintas finalidades: función de título complementario del título público inmatriculador, para reanudar el tracto sucesivo o para la rectificación del exceso de cabida. En función de su finalidad, MONREAL VIDAL¹³ las define como aquellas actas notariales, formalizadas a modo de expediente, que participan de la naturaleza propia de los actos de jurisdicción voluntaria, autorizadas por notario hábil y homologadas

7 En este sentido se pronuncia la DGRN, la jurisprudencia y la doctrina. Véase GOÑI RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, María en Análisis jurisprudencial sobre la necesidad de expresar la causa de los títulos inscribibles. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario o GORDILLO CANAS, Antonio en La inscripción en el Registro de la Propiedad (su contenido causal, su carácter voluntario y su función publicadora de la realidad jurídico-inmobiliaria o generadora de su apariencia jurídica).

8 CONCEIRO DEL RÍO, Jaime. La prescripción adquisitiva como base suficiente para promover el expediente de dominio. Diario La Ley, sección doctrina. nº 7478. 29 septiembre de 2010.

9 Es el caso de la usucapión, discutido en el artículo de CONCEIRO DEL RÍO referenciado en la nota anterior.

10 DÍEZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. Sistema de Derecho Civil. Volumen II. Derecho de cosas y Derecho Inmobiliario Registra. TECNOS. 6ª Edición. 1997. Pág. 66.

11 RRDGRN de 21 de junio de 1991, 5 de julio de 1991 24 de enero de 1994.

12 Como fuente fundamental hemos tomado el trabajo de GOÑI RODRÍGUEZ DE ALMEIDA La reanudación del tracto sucesivo interrumpido a través del expediente de dominio en la jurisprudencia de la DGRN.

13 MONREAL VIDAL, Luis Francisco. Práctica Registral. Centro de Estudios.

- o no, según los casos - judicialmente, cuyo objeto es acreditar solemnemente que el transmitente o causante de una finca que se pretende inmatricular es tenido por dueño- en cuyo caso se tramitan conforme al artículo 209 del RN- o el hecho de que una persona es reputada como dueña de una finca inmatriculada, a fines de reanudación del tracto registral interrumpido o de registración de excesos de cabida, tramitándose entonces con arreglo al artículo 203 de la LH. En el caso de inmatriculación, es necesario que el transmitente o causante acredite la previa adquisición de la finca que se pretende inscribir mediante documento fehaciente, que será, con los matices que se quiera introducir, un documento público¹⁴ (art. 298 RH). En el caso de que se carezca de documento fehaciente acreditativo de la adquisición anterior, es posible acreditar la misma mediante acta de notoriedad. Se trataría en este caso de un documento complementario al documento público traslativo inmatriculador, de acuerdo con el artículo 203 de la LH.

En conclusión, a efectos inmatriculadores, es necesario que el transmitente o causante acredite la previa adquisición de la finca que se pretende inscribir mediante título público o, en su defecto mediante acta de notoriedad que suple a dicho título previo. Existirá así un título inmatriculador (escritura pública de adquisición mediante compra, herencia, donación, permuta,...) y un título previo que podrá suplirse por acta de notoriedad. Como se señala MONREAL VIDAL¹⁵, la esencia de este procedimiento inmatriculatorio radica en el encadenamiento de dos adquisiciones sucesivas, la segunda es la que se pretende inmatricular y la primera la que funda el derecho del transferente.

El acta de notoriedad también puede tener como función la reanudación del tracto sucesivo, pero ha caído prácticamente en desuso al necesitar aprobación judicial, siendo preferido el expediente de dominio. Las estadísticas notariales de los últimos años así lo reflejan:

| AÑO | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|--|--------|--------|--------|--------|
| ACTAS DE NOTORIEDAD PARA LA INMATRICULACIÓN DE FINCAS | 17.742 | 14.393 | 11.453 | 10.897 |
| ACTAS DE NOTORIEDAD PARA LA REANUDACIÓN DE TRACTO SUCESIVO | 338 | 274 | 255 | 270 |

FUENTE: Centro de Información Estadística del Notariado.

A la vista de lo anterior podemos comparar el expediente de dominio con el acta de notoriedad. En ambos se trata de constatar la existencia de un hecho por sí mismo suficiente para la adquisición de la propiedad de la finca, pero en el caso del expediente de dominio se trata de la propiedad del inmatriculante-promotor mismo, en tanto que en el caso del acta de notoriedad es el dominio del transferente del ahora propietario.

2.5.- La inmatriculación mediante título público como forma de elusión de la cláusula antifraude. La “fabricación” de títulos.

Al hablar de del acta complementaria hemos visto que se requerían dos instrumentos públicos: el título adquisitivo, que será una escritura pública y el acta de notoriedad complementaria extendida y autorizada por el notario que justifica la transmisión previa. Los artículos 199.b) y 205 de la LH prevén la inmatriculación por título público, que exige dos documentos: el título público por el que el inmatriculante adquiera el dominio de la finca y la acreditación de modo fehaciente del hecho de que el otorgante de dicho título adquirió el dominio sobre la finca con anterioridad a la fecha del anterior. Este “documento fehaciente” es complementario del título del que se va a tomar razón en el Registro, el título inscribible. Existe discusión doctrinal y judicial sobre qué documentos pueden ser “fehacientes” pero existe unanimidad en otorgar este carácter a los documentos públicos.

La inmatriculación mediante título público no cae dentro del ámbito del artículo 7.2.c) de la LITPAJD por lo que, en muchos casos, existe un incentivo claro a evitar las actas de notoriedad complementarias del título público, no solo por las garantías o publicidad del procedimiento del acta (edictos) sino también por motivos puramente fiscales.

Por ello, la DGRN hace constante referencia a extremar la vigilancia en el caso de inmatriculaciones por la vía del doble título, de manera que se evite la creación o “fabricación” de una documentación con el objetivo de eludir procedimientos inmatriculatorios más costosos o transparentes.

De nuevo, la concurrencia de una causa resulta un requisito esencial para el acceso al Registro de la Propiedad so pena de concebir, como señala GORDILLO CAÑAS¹⁶, la escritura como un mero instrumento facilitador de que el negocio jurídico real inmobiliario llegue al Registro.

14 Somos conscientes de que la expresión “documento fehaciente” en el artículo 298.1.a del RH no es sinónimo de documento público. No nos parece útil introducir una exposición sobre el alcance de la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2001. Por lo demás, la simple cautela nos impide introducir asuntos de Derecho Registral cuando no sea necesario. Baste mencionar la RDGRN de 8 de junio de 2005 (citada por HERRERO OVIEDO - nota 8-) sostiene que dicha sentencia *entendió que la Ley no solo exige la fehaciencia de la fecha, sino, interpretando conjuntamente los arts. 205 y 199 b) de dicha norma, un título formal que acredite de modo fehaciente un título material adquisitivo*. Ver RRDGRN de 8 de septiembre de 2009, de 23 de enero de 2012 o de 12 de enero de 2013.

15 MONREAL VIDAL, Luis Francisco. *Ibidem*.

16 GORDILLO CAÑAS, Antonio. *Ibidem*.

La propia DGRN da en sus resoluciones los indicios de la posible creación de títulos instrumentales sin causa justificada: simultaneidad de fechas de los títulos, transmisiones circulares (en el que el propietario definitivo coincide con el primero de la cadena de supuestas transmisiones), ausencia de una función económica clara y también neutralidad o bajo coste fiscal de los negocios traslativos¹⁷.

En muchos casos la finalidad de la creación de títulos es inmatricular, sin atender especialmente al coste fiscal. Sería el caso de sucesivas compraventas entre sociedades íntimamente vinculadas, como en el caso de que las entidades implicadas tengan el mismo administrador único¹⁸.

En este caso como en otros, la causa falta tanto en el título previo como en el inmatriculador. Así ocurriría también en las operaciones con retrocesión o circulares más simples o burdas, como una donación a ascendiente o descendiente de finca no inmatriculada con una posterior "retro" donación en sentido inverso.

Cuando la motivación de la producción artificiosa es tributaria hay que buscar negocios jurídicos traslativos con un tratamiento benévolo a efectos del ITPAJD. De un somero análisis de los casos estudiados por la DGRN podemos destacar dos: las aportaciones y adjudicaciones a la sociedad conyugal (exenta de acuerdo con el artículo 45.B.3 de la LITPAJD) o las disoluciones de comunidades (normalmente comunidades incidentales derivadas de una herencia proindiviso), que solo están sometidas a la modalidad de AJD documentos notariales salvo cuando se produzcan excesos de adjudicación en los términos del artículo 7.2.b de la LITPAJD).

Las adjudicaciones a la sociedad conyugal se consideran negocios traslativos que pueden dar lugar a la inmatriculación. Así lo señala la RDGRN de 19 de octubre de 2010, siempre que se especifique la causa de la misma (que para que entre dentro del ámbito del ITPAJD tendrá que ser onerosa)¹⁹.

Por tanto, podrán existir dos negocios sucesivos que permitan la inmatriculación de una finca por el procedimiento del doble título, como sería la adjudicación de la herencia y aportación del bien a la sociedad de gananciales. No parecen admisibles otras operaciones como la compra de una finca no inmatriculada con confesión de carácter privativo por el cónyuge y su aportación posterior a la sociedad de gananciales.

Salvo que otras circunstancias lo desmientan, es ocioso procurar la destrucción de la presunción de ganancialidad de un bien mediante confesión del cónyuge²⁰ para, en un momento posterior, aportarlo a la sociedad conyugal de gananciales.

3. NATURALEZA DEL ARTÍCULO 7.2.C) DE LA LITPAJD

Una vez establecida la finalidad antielusoria del artículo 7.2.c) de la LITPAJD, procede a continuación analizar la naturaleza de esta norma. Siguiendo a GARCÍA NOVOA²¹, son varias las medidas antielusión que se puede utilizar en sede legislativa: los hechos imponibles genéricos, los hechos imponibles complementarios, las presunciones y las ficciones legales. Esta clasificación es puramente doctrinal, pero encuadrar el precepto que estamos estudiando en una de estas categorías facilitará su comprensión, interpretación y crítica. Resulta fácil descartar que el artículo 7.2.c) de la LITPAJD sea un hecho imponible genérico, ya que éste se refiere a un caso concreto y no a una tipificación genérica o amplia del hecho imponible de la modalidad de TPO. Cualquier hecho imponible genérico o amplio necesita de una labor de especificación posterior en vía interpretativa que el precepto que nos ocupa no requiere.

Desde un punto de vista formal, el artículo 7.2.c) de la LITPAJD es un hecho imponible complementario o suplementario, ya que está contenida en la definición de hecho imponible del impuesto como un supuesto de hecho añadido al definido con carácter general por el artículo 7.1. Además, como señala GARCÍA NOVOA²², los hechos imponibles complementarios son habituales en los impuestos que toma como presupuesto una realidad de naturaleza jurídica y resulte necesario establecer cubrir actos o negocios jurídicos con los que se puedan conseguir resultados económicos similares. De hecho, los hechos imponibles complementarios no son ajenos a la LITPAJD, ya que la equiparación de la constitución de las comunidades de bienes a las sociedades que hace

17 Ver RDGRN de 22 de junio de 2003. Fundamento de Derecho 2º.

18 Tomado de www.notariosregistradores.es se pueden encontrar sucesivas RRDGRN del 26,27,28,29 y 30 de julio de 2005.

19 Señala la resolución: respecto de su virtualidad inmatriculadora también la admite porque comporta un verdadero desplazamiento patrimonial de un bien privativo de uno de los cónyuges a la masa ganancial y por tanto, es un negocio de tráfico jurídico que tiene innegable trascendencia respecto del régimen jurídico aplicable en relación con el bien aportado, especialmente en lo atinente a la capacidad para administrarlo y disponer del mismo. Según este criterio, debe estimarse que el negocio de aportación cumple el requisito de existencia de título público de adquisición a efectos inmatriculadores.

20 Por otra parte, dicha confesión solo producirá efectos internos sin que pueda perjudicar a herederos forzosos (artículo 1324 del Código Civil). Ver RDGRN de 13 de abril de 2011 sobre el valor de la confesión del carácter parafernado del dinero invertido a efectos de su inscripción.

21 GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Marcial Pons. 2004

22 GARCÍA NOVOA, César. *Ibidem*.

el artículo 22 de la LITPAJD responde a esta técnica. No obstante, desde un punto de vista sustantivo la equiparación que hace el artículo 7.2 c) no puede calificarse como hecho imponible suplementario, ya que éste debe tener un vínculo claro con el hecho imponible principal, gravando una misma manifestación de riqueza y compartiendo su fondo económico. Es evidente que en el caso de la constitución de comunidades de bienes el trasfondo económico es similar a la definición general de la modalidad de Operaciones Societarias: la aportación de un patrimonio en común para la realización de una actividad económica. Este vínculo no se cumple en el caso de los procedimientos inmatriculatorios, ya que falta la bilateralidad y onerosidad propias de las transmisiones sujetas a la modalidad de TPO.

Una vez fuera del ámbito del hecho imponible entramos dentro del terreno de las presunciones y ficciones jurídicas, donde el principio de capacidad económica se debilita y, en consecuencia, las dudas sobre la legitimidad de la norma aumentan. Aunque la distinción entre ficciones y presunciones no está doctrinalmente resuelta, se suele señalar que las presunciones legales se aplican en el ámbito probatorio, aligerando de trabajo a la administración y desplazando la carga de la prueba hacia el contribuyente. Las presunciones consisten en la fijación de una verdad formal o consecuencia jurídica a partir de un hecho conocido o hecho base. Entre el hecho base y las consecuencias jurídicas fijadas por la ley debe existir un nexo causal o haz inferencial basado en la experiencia o en la lógica, aunque admita prueba en contrario. Así, en el caso de la presunción incluida en el artículo 4.2 de la Ley del ISD, el hecho base será la adquisición a título oneroso realizada por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad y la consecuencia jurídica la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos, admitiendo la prueba en contra.

La finalidad de las presunciones puede ser antielusoria pero, en ocasiones, solo se pretende facilitar la gestión de un tributo. Entra dentro de lo razonable que la motivación de un padre para comprar un piso a favor de su hijo no sea defraudatoria sino de mera economía negocial. En el caso del artículo 7.2.c) no encontramos de manera tan clara esta relación de causalidad entre los hechos base (expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias de documentos públicos o certificaciones del artículo 206 de la LH) con la consecuencia jurídica: la existencia de transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos. A este respecto señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de enero de 2002:

“...recogiendo la tesis mantenida al respecto por esta Sección y Sala del Tribunal Supremo, en sentencia, entre otras, de 21 Nov. 1994 y de 11 Dic. 2001, se declara que «el expediente de dominio, tramitado con arreglo a lo dispuesto en los artículos 201 y 202 de la Ley Hipotecaria y 271 a 287 de su Reglamento, y al igual que ocurre con las Actas de Notoriedad, no son más que cauces formales arbitrados para adecuar a la realidad las inscripciones registrales mediante la inmatriculación o la reanudación del tracto sucesivo o la concreción de una mayor cabida de las fincas y no constituyen auténticas transmisiones”.

Lo dicho arriba nos llevaría, aunque sea por puro descarte, a calificar el artículo 7.2.c) como una ficción jurídica. Desde luego esta conclusión no solo no es novedosa sino que es unánime en la poca doctrina que hemos podido encontrar al respecto²³. Se establece una ficción o un hecho complementario de base ficticia para anticiparse desde la propia ley a conductas elusivas de los contribuyentes del tributo.

La ficción anuda a un hecho conocido y verificable una consecuencia jurídica, sin que exista un nexo causa evidente entre ambos.

Las ficciones y presunciones en el ITPAJD ya han sido abordadas por el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de noviembre de 1995 (ponente GOTA LOSADA) al tratar la normativa de 1980 respecto a la prescripción del impuesto en el caso de los documentos privados:

“...lo cierto es que técnicamente no se trata de una verdadera presunción, que sería “iuris et de iure”, sino de una ficción legal (“fictio legis”), porque las presunciones legales se basan en una correlación probabilística, que permite mantener que si se da el hecho base, hay muchas probabilidades de que se cumpla el hecho consecuencia, por ello la propia Ley hace este razonamiento, imponiendo la existencia del hecho consecuencia, que considera probado, con posibilidad de prueba en contrario, (presunción “iuris tantum”), en cuyo caso sí admite posibilidad distinta, o sin prueba alguna, (presunción “iuris et iure”), es decir sin posibilidad alguna de contrario. En la “fictio legis” no hay correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que impone la norma, es más, ésta intencionadamente trastoca la realidad, la modifica, la altera, para así conseguir el efecto que pretende, de modo que la “fictio legis” es siempre alógica”.

Por tanto, de acuerdo con este pronunciamiento del Tribunal Supremo, la relación entre el hecho base y el hecho consecuencia es la que determina la calificación de presunción o ficción. En este caso, el hecho pre-jurídico o base son los procedimientos inmatriculatorios del Título VI de la LH y el hecho consecuencia es la existencia de una transmisión patrimonial a efectos de la liquidación y pago del impuesto. La mera exposición de la estructura del precepto sugiere su calificación como ficción legal.

²³ Ejemplos de esta calificación son el libro de los GARCÍA GIL, Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. DIJUSA 2008 o CONCHEIRO DEL RÍO, Jaime en Tres supuestos de posible inconstitucionalidad y una ficción jurídica de doble efecto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Impuestos. 2001.

Aunque en tiempos de la promulgación de la LH el origen de la posesión o dominio no inscrito fuese, en muchos casos, una transmisión sujeta a un impuesto ocultada por motivos tributarios, en la actualidad no creemos posible mantener esta afirmación de forma tajante. Por tanto, en principio estamos ante una ficción jurídica, aunque se haya producido una mutación calificadora de esta cláusula antifraude por el simple cambio en las costumbres evasoras de los contribuyentes y la mayor dificultad en la ocultación de transmisiones inmobiliarias.

A pesar de todo lo dicho, a esta calificación de ficción jurídica vamos a oponer un argumento e introducir una matización. El argumento en contra de la calificación como ficción jurídica es la posibilidad de prueba en contra que incorpora el propio artículo 7.2 c). En segundo lugar es necesario matizar esta calificación diferenciando los casos de expediente de dominio y de actas de notoriedad.

El artículo 7.2 c) establece la no aplicación del precepto cuando se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción de la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos y otras, salvo cuando a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación. No es habitual en las ficciones tributarias que nos permitan eludirlas aportando alguna prueba. Pensemos en la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que no se admite la prueba, más o menos diabólica, de que el inmueble se dedica a uso propio²⁴. Ya anticipamos que solo la aplicación razonable de esta salvedad permitirá que este precepto supere un juicio de proporcionalidad o relativo al principio de capacidad tributaria, al transformar una ficción en una presunción *iuris tantum*. Además, esta causa de exclusión del hecho imponible definido en el artículo 7.2 c) supone un anclaje con la realidad que separa esta figura de una ficción, ya que nos remite a las transmisiones que han podido quedar sin tributar.

Por último, y como introducción al punto siguiente, estimamos que existe una diferencia, aunque sea de matiz, en la calificación del artículo 7.2 c) por la falta de distinción en la LITPAJD entre el expediente de dominio y el acta de notoriedad a efectos de su tributación.

La diferencia surge del distinto título material suplido por ambos procedimientos inmatriculatorios y que hemos tratado más arriba. En el caso del expediente de dominio se trata de constatar la propiedad del inmatriculante-promotor del mismo en tanto que en el acta de notoriedad es el dominio del transferente al ahora propietario el que debe completarse con la misma. Es evidente que en ambos casos se trata de hacer nacer (en caso de inmatriculación) o renacer (en caso de interrupción del tracto sucesivo) a la vida registral un inmueble y que, para cumplir dicho objetivo, se consideran suplidos todos títulos intermedios no inscritos, pero el objeto de ambos procedimientos es un acto concreto pero diferente en cada caso.

Este acto concreto es el título suplido en sentido estricto, al que creemos que se refieren las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004 y de 9 de diciembre de 2009. También a este título suplido parece referirse la dicción literal del artículo 7.2.c), al hablar de un único título suplido.

Antes de continuar con nuestra argumentación debemos recordar que el artículo 6 de la LH permite que tanto el adquirente como el transmitente del derecho, como otros interesados o sus representantes pidan la inscripción de los títulos en el Registro de la Propiedad. Por ello, el sujeto pasivo del artículo 7.2.c) de la LITPAJD que, de acuerdo con el artículo 8 b) de la LITPAJD es la persona que promueva los expedientes, no será necesariamente quien ha de aparecer como último propietario de bien. Resulta llamativo que una norma que supuestamente lucha contra el fraude deje la determinación del sujeto pasivo al ámbito puramente privado. A pesar de esta característica, en nuestro análisis consideraremos que, en general, el promotor del expediente será el último adquirente del bien. Lo hacemos así porque nos parece que, salvo circunstancias especiales, el interesado en la inscripción del bien será su último propietario y que si otra persona promueve este tipo de expedientes es porque tiene otro tipo de intereses en la relación jurídica (acreedores en general o la propia Hacienda Pública) o porque así se ha determinado en las negociaciones con el adquirente.

Retomando el hilo de nuestra exposición, si el título suplido es el que establece la legislación hipotecaria, el expediente de dominio puede ser entendido fácilmente como una presunción *iuris tantum*. El promotor del expediente es el que ha adquirido el inmueble y debe demostrar la causa de dicha adquisición. Si dicha causa o título material está dentro del ámbito de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no tributo en su día, el artículo 7.2.c) soluciona dicha situación en el momento en que se pretende el acceso del inmueble adquirido al Registro de la Propiedad, sin que juegue la prescripción. Pero, en el caso de las actas complementarias de documentos públicos ¿funciona esta lógica? La respuesta suele ser negativa,

²⁴ Se ha discutido si las ficciones relativas a la renta no son sino la definición por parte del legislador de un concepto más amplio de renta susceptibles de imposición, en este caso, el disfrute de determinados bienes inmuebles. FALCÓN Y TELLA parece inclinarse por esta postura cuando, al tratar de la transparencia señala que *cuando el legislador establece que ser socio de una entidad transparente que obtiene beneficios constituye obtención de renta a efectos del impuesto personal del socio, no está en rigor fingiendo que se obtiene renta, sino definiendo la obtención de renta*. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario*. CT número 61. 1992.

ya que el sujeto pasivo no coincide normalmente con el que adquirente en la transmisión suplida y que, por tanto, es el que ha puesto de manifiesto la capacidad económica sujeta por el impuesto.

El inmatriculante puede haber satisfecho el impuesto correspondiente a su adquisición (TPO, IVA o ISD) pero ello no impide que tenga que satisfacer la modalidad de TPO en caso de inmatricular mediante acta complementaria. Le queda el recurso de demostrar que el transmitente ya pagó el impuesto o su exención o no sujeción, pero necesitará normalmente la colaboración del vendedor y, en cualquier caso, no es el adquirente-inmatriculador el que incumplió sus obligaciones tributarias.

Por tanto, aun siendo audaces en esta conclusión, consideramos que en los casos de expediente de dominio el artículo 7.2.c) puede calificarse o atenerse a la lógica de una presunción *iuris tantum*, desplazando la carga de la prueba en relación con adquisiciones que han quedado fuera del Registro de la Propiedad. Pero en el caso de las actas complementarias a documentos públicos, el artículo 7.2.c) de la LITPAJD siempre constituye una ficción, ya que el pagador del tributo no coincidirá con quien ha podido eludir el tributo, en la medida en que el acta complementa al antetítulo y no al de adquisición del sujeto pasivo.

Estas consideraciones en torno a la naturaleza del artículo 7.2.c) de la LITPAJD permiten encuadrar mejor la discusión sobre la interpretación, constitucionalidad y conveniencia de este precepto en la actualidad. Estos precisamente van a ser los tres ejes de nuestro comentario: la interpretación actual del precepto, su posible inconstitucionalidad y la conveniencia de su mantenimiento dentro del ordenamiento jurídico.

4. INTERPRETACIÓN ACTUAL DEL ARTÍCULO 7.2.C) DE LA LITPAJD

Vamos a comenzar con una la CV 2705-13 de 10 de septiembre Dirección General de Tributos (DGT) por ser reciente, corta y sintética de su postura. El consultante posee unas fincas adquiridas por herencia, no inmatriculadas, en la que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha prescrito y que se pretenden inscribir. Señala el Centro Directivo:

“De la escueta descripción de los hechos no se puede saber si es necesario un expediente de dominio o una acta de notoriedad para poder inscribir los inmuebles; ahora bien, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda.

Es decir, si no ha tributado por la herencia al estar prescrita, tendrá que tributar por el expediente de dominio o el acta de notoriedad como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles. Cuando el artículo 7 habla de la prescripción, se refiere al título, es decir a la prescripción del expediente de dominio o acta de notoriedad realizado, no a la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el que adquirió los bienes que pretende inscribir en el Registro; este criterio se ha manifestado ya en diversas consultas como la V2298-09; V1990-09, entre otras”.

De lo transcrito queda claro que, aunque no se califica de forma explícita, para la DGT el artículo 7.2.c) es un hecho imponible complementario que, en nuestra opinión, tendrá una base ficticia, al menos, en el caso de las actas de notoriedad.

Por lo demás, la postura de la DGT es consecuente con la literalidad del precepto y con la lógica del título suplido que hemos expuesto más arriba. No obstante, un punto espinoso de la interpretación oficial de la DGT será la relativa a la prescripción.

En el caso de los expedientes de dominio exigirá para la no aplicación del precepto que se justifique el pago, exención o no sujeción del impuesto devengado por el título material del adquirente. Así, si el promotor del expediente de dominio ya pagó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (caso de la CG 2259-97, de 30 de octubre) o el ITP devengado con ocasión de su adquisición (CV 0079-13, 15 de enero), no se devengará nuevo este tributo.

Como se señaló antes, una cuestión más polémica es la relativa a la prescripción del tributo que grava la adquisición del ahora promotor del expediente de dominio. En el caso de que el título suplido sea una transmisión onerosa parece lógica la exclusión de la prescripción a que se refiere el último inciso del artículo 7.2.c) (véase la CV 2584-06, de 26 de diciembre). Pero tanto en dicha consulta como en otras se hace abstracción de la causa de la transmisión. En las consultas citadas por la propia DGT en su CV 2705-13 (CV 2298-09 o CV 1990-09) o la CV 0219-06 de 7 de febrero se establece la autosuficiencia del expediente de dominio o del acta de notoriedad como hechos imponibles, con independencia del carácter lucrativo u oneroso del título suplido. Señala esta última consulta:

“(…) A estos efectos, resulta indiferente el origen del título que suple (es irrelevante que fuera a título oneroso o lucrativo), ya que lo que tributa es la propia expedición del título supletorio.

(…)

Por eso, el propio precepto (artículo 7.2.c), in fine) determina que la prescripción se computará desde la fecha del expediente (y no desde el título que se pretende suplir mediante el expediente de dominio); lo cual contesta en sentido negativo a la pregunta sobre la posible prescripción del tributo a satisfacer por la reanudación del tracto sucesivo. Dicho tributo (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) no ha podido prescribir porque es el propio expediente de dominio lo que constituye el hecho imponible que se grava, cuyo devengo se produce con la realización de dicho expediente de dominio y no antes.”

Como se señala es doctrina reiterada de la DGT que la prescripción a la que se refiere el artículo 7.2.c) de la LITP es la relativa al título, es decir del expediente de dominio acta de notoriedad realizado y no al tributo que debió gravar la operación suplida.

Aun apreciando la cierta coherencia en la postura de la DGT, no podemos estar de acuerdo con ella por diversos motivos. Nos parece que suponer que un artículo de la normativa del ITPAJD puede inutilizar la prescripción ganada de cualquier otro tributo que grave una transmisión es forzar no solo el ámbito de una norma sino su propia literalidad. La ley dice que “a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto”, no “cualquier impuesto que grave dicha transmisión”. Por tanto, en nuestra opinión, en caso de que el objeto del expediente de dominio sea una transmisión a título lucrativo o dentro del ámbito del IVA, lo que hay que justificar no es su pago sino, como señala el propio precepto su “no sujeción”. Esta misma postura parece mantener el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de octubre de 2004 al señalar que, en caso de que se supla con el expediente de dominio un título transmisivo, “la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, en el caso litigioso herencia, para luego recordar que “no puede entenderse el texto legal invocado por las resoluciones recurridas como un cauce puramente formal para reabrir el devengo de impuestos cuyo régimen jurídico tiene cauces específicos, Entender las cosas de otra manera supondría gravar, en hipótesis litigiosa, por razones puramente formales, hechos en los que no se pone de relieve capacidad económica alguna. Por tanto, no podemos aceptar que el artículo 7.2.c) coloque en una situación de provisionalidad la prescripción ganada de cualquier tributo que grave una transmisión por el mero hecho de que ésta no se haya inscrito en el Registro de la Propiedad. Alguna consulta (por ejemplo en la CG 0409-00 de 1 de marzo) parece señalar que la lógica de esta interpretación se debe a una supuesta eficacia revivificadora del título supletorio, que reiteraría los efectos jurídicos del suplido:

“Ahora bien, si el expediente de dominio o el acta de notoriedad reemplaza a otro título al que suple, y cuyos efectos jurídicos reitera, es lógico que en la tributación del expediente o acta incidan las circunstancias del título anterior”.

Por lo que hemos expuesto en la primera parte de este trabajo, la función de los procedimientos previstos en el artículo 199 de la LH no es reproducir los efectos jurídicos sino subsanar la insuficiencia de un título material, que ya ha producido efectos, para poder inscribirse en el Registro de la Propiedad. Por tanto, consideramos que el razonamiento de la DGT en este punto no es correcto. No existe identidad entre la validez del contrato y los efectos del documento. El contrato de compraventa de un inmueble será válido y producirá efectos entre las partes con independencia de la forma que adopte. No obstante, la eficacia de un contrato privado es limitada y está privada de los efectos probatorios y de acceso al Registro de la Propiedad que adoran a los documentos públicos. Un problema que se nos plantea es el relativo a la inscripción de los documentos otorgados por notario extranjero de venta de fincas situadas en España.

De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2012 estos documentos son inscribibles directamente sin intervención de notario español. Esto supone que no se reflejará en los índices notariales y que bastaría dejar pasar el plazo de prescripción para evitar el pago del TPO o de AJD en caso de transmisiones sujetas a IVA. No tenemos datos al respecto, pero sería interesante conocer cómo opera el cierre registral en estos casos o si, a efectos tributarios, estos documentos son tratados como privados a efectos de prescripción.

Hemos de hacer notar que alguna sentencia reciente va todavía más lejos que la doctrina de la DGT o de los Tribunales Económico Administrativos en relación con los expedientes de dominio. Por ejemplo, no ha llamado la atención la sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid de 12 de abril de 2012 (recurso 1267/20009). Los hechos sobre los que se pronuncia esta sentencia se refieren a un expediente de dominio para reanudación del tracto sucesivo promovido por el adquirente de una finca mediante escritura pública por la que liquidó el correspondiente ITP. Los transmitentes de la finca adquirieron por herencia no inscrita. Este tribunal, en contra de la postura de la DGT, del TEAR de la Comunidad de Madrid, de la Abogacía del Estado, del propio Tribunal Supremo y del sentido común, considera que el adquirente de la finca no solo debe ingresar TPO por su adquisición sino también por el expediente de dominio, al considerar que el título suplido se refiere a las transmisiones no inscritas.

Cita sentencias del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1997 o de 18 de octubre de 1978 pero obvia las que hemos estudiado antes que son mucho más recientes y relevantes. En un caso prácticamente idéntico al de la sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid, el TSJ de la Región de Murcia, en sentencia de 26 de abril de 2012 llega a la conclusión exactamente contraria, basándose, esta vez sí, en la doctrina del Tribunal Supremo establecida en su sentencia del 27 de octubre de 2004. Consideraremos, por tanto, que la interpretación más asentada es la antes expuesta de la DGT, y tomaremos los pronunciamientos más perjudiciales para el contribuyente como una anomalía.

Antes de entrar en el más espinoso caso de las actas de notoriedad, queremos plantear alguna duda respecto a la aplicación del impuesto en el caso de los expedientes de dominio que, aunque anecdóticas o incluso residuales, creemos conveniente anotar. La primera duda que planteamos sería para el caso en que el promotor expediente de dominio no tiene el dominio total del inmueble, al existir un régimen de propiedad horizontal.

En estos casos es obligatoria la citación de todos los cotitulares del inmueble (artículos 278 del RH y 201.3ª de la LH) y es un procedimiento admitido por la DGRN (por ejemplo en la resolución de 24 de abril de 1998). ¿El promotor del expediente de dominio es el único sujeto pasivo? ¿Cuál es la base imponible? La lógica dicta que el promotor tribute exclusivamente por la cuota que le corresponde.

Por otra parte, es posible (como admite la RDGRN de 18 de junio de 1991) que el expediente de dominio no se limite a declarar el dominio de las diversas personas sobre determinada finca sino que puede declarar la existencia de sobre ella de una obra nueva y propiedad horizontal, ya que la LH señala que el expediente de reanudación de tracto debe declarar el dominio en su “estado actual”. ¿Cuál es el régimen a efectos de AJD de dichas declaraciones? Según la DGRN, es posible la inscripción solo de la finca matriz de la obra nueva y división horizontal, sin abrir folio a los elementos independientes sino solo a los que son objeto del expediente, porque dicha apertura de folio independiente no es una exigencia legal sino una técnica registral. Más “de laboratorio” sería la tributación de un expediente de dominio en el que el objeto del expediente no es un acto traslativo sino otro de los reconocidos por el artículo 609 del Código Civil (por ejemplo la usucapión).

Estas dudas, aunque un poco exageradas, nos sirven para plantearnos hasta qué punto es conveniente utilizar un procedimiento registral o, en general, supuestos regulados en el Derecho privado, para construir un hecho imponible complementario, ficticio y antielusorio. O bien se prescinde de las peculiaridades del régimen jurídico privado y nos atenemos a la literalidad del precepto (ficción), o bien se intenta encontrar una lógica a la norma, intentando encontrar el fondo económico o la capacidad de pago eludida al fisco que aflora a través de esas figuras del ámbito privado. Esta segunda vía es la que intenta el Tribunal Supremo con los expedientes de dominio, pero que no es posible en el caso de las actas de notoriedad y que conduce, en este caso, a la ficción y, por consiguiente, al absurdo.

En el caso de las actas de notoriedad la doctrina de la DGT se repite cuando el promotor de la misma es el adquirente de un bien a título lucrativo por el que se ha satisfecho el ISD: debe tributar por aplicación del artículo 7.2.c) de la LITPAJD. En estas consultas (CV 0321-04, 2216-12, 0307-12, 2298-09, 1990-09 entre otras). El razonamiento del Centro Directivo coincide con la lógica del acta de notoriedad: si el título que se sufre es el del transmitente es irrelevante que se haya satisfecho el ISD correspondiente a la adquisición del promotor del acta de notoriedad.

Como ya se dijo más arriba, esta interpretación, aun siendo armónica con la lógica del acta de notoriedad lleva a una ficción, ya que el peso del tributo recae en quien no ha manifestado la capacidad económica gravada por el ITPAJD. Por otra parte, la DGT excluye en estos casos la aplicación de la regla de la prescripción de los documentos privados prevista en el artículo 50.2 de la LITPAJD (por ejemplo en la CV 0307-12).

Aunque la adquisición del ahora transmitente se hubiese hecho en documento privado y se hubiese producido alguna de las circunstancias previstas en el 1227 del Código Civil (por ejemplo el fallecimiento de los otorgantes que ha dado lugar a la sucesión) el acta de notoriedad sigue tributando por la modalidad de TPO.

5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y TEST DE PROPORCIONALIDAD

Una vez que hemos analizado el contenido e interpretación oficial del artículo 7.2.c) procede dar el último paso y hacer una crítica del precepto a la luz de los principios constitucionales materiales de nuestro derecho tributario y la proporcionalidad de los medios utilizados en relación con los fines perseguidos.

Cualquier fijación formal o ficticia de hechos imponibles excluye la posibilidad de prueba en contra a favor del contribuyente, debilitando de forma grave principios como el de capacidad económica o incluso la tutela judicial efectiva. Muy contundentes son las palabras de FERREIRO²⁵ respecto al uso de las ficciones como método de lucha contra el fraude:

“tales normas, que siempre tratan de justificarse en aras del interés general o de la lucha contra el fraude, protegen fundamentalmente, en mi opinión, o bien la inepticia del legislador a la hora de aplicar la técnica jurídica adecuada para la delimitación, a través de una norma general y abstracta, del hecho imponible; o bien protegen la comodidad de la Administración

²⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J. “Poder tributario y tutela judicial efectiva”. Tres lecciones magistrales. Universitat de Barcelona-Marcial Pons, 1998. Citado por GARCÍA NOVOA, C. (nota 24).

a la que, simplemente, eximen de la necesidad de probar los hechos en virtud de los cuales se exige el pago de un tributo, debilitando así gravemente la posición del contribuyente y haciendo sin más inaplicable la tutela judicial”.

A nuestro juicio la aplicación que se hace actualmente del artículo 7.2.c) a las actas de notoriedad es simplemente inconstitucional. Para llegar a esta conclusión nos podemos apoyar en lo que señala la STC 194/2000:

“En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, «en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» [STC 221/1992, FJ 4; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5 c)]”.

El promotor de un acta de notoriedad no muestra ninguna capacidad de pago actual o eludida en el pasado por iniciar este trámite inmatriculatorio y solo debería gravarse su adquisición del bien inmueble. Bien es cierto que sobre esta norma, que tiene una procedencia preconstitucional, nunca se ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad y no ha atraído demasiada atención de la doctrina. También es cierto que el tránsito de su regulación preconstitucional (Artículo 55.6º del Decreto 1018/1967, de 6 de abril) al texto posterior a la constitución (Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre) supuso la mejora de añadir la posibilidad de excluir el nacimiento del hecho imponible cuando se justificase el pago, la exención o la no sujeción. No obstante, creemos que, en el caso de las actas de notoriedad persiste su incompatibilidad con el texto constitucional. Se puede argüir que de lo que se trata en definitiva es de conseguir que se pague el tributo y que el promotor del acta de notoriedad, consciente del doble pago que debe realizar, procurará que se tenga en cuenta en el acuerdo con el transmitente o instará a éste a ser promotor del expediente. Este tipo de argumentos, aunque comunes como mecanismo psicológico para tranquilizar alguna conciencia funcional, no pueden tener validez jurídica. Aunque la neutralidad fiscal es un principio bastante olvidado, es obvio que no se puede contaminar la actividad contractual de los particulares con consideraciones fiscales hasta ese punto. Por otra parte, en muchos casos (casi todos los consultados a la DGT) los transmitentes han fallecido por lo que no se puede ajustar cuentas con ellos.

Tampoco consideramos que sea razonable interpretar que el artículo 7.2.c) deja en situación de pendencia permanente la prescripción de otros impuestos, en particular el ISD, los actos que necesitan de un procedimiento de los previstos en el artículo 199 de la LH para acceder al Registro de la Propiedad. En el caso de los expedientes de dominio parece justificado que los que no pagaron el ISD en su día paguen al menos TPO por promover dicho procedimiento para inscribir. No obstante esto sería poco riguroso ya que implicaría que la legislación de un tributo afecte a la prescripción de otro distinto. Además se produciría una diferencia de trato evidente a favor de los que inscriben bienes en el Registro que se han adquirido por herencias prescritas pero sin necesitar de los procedimientos inmatriculatorios del artículo 199 LH. En nuestra opinión este punto requeriría una modificación legislativa o una interpretación diferente.

Por último debemos preguntarnos por la proporcionalidad del artículo 7.2.c) en relación a la finalidad antielusoria que persigue. El test de proporcionalidad es un elemento tradicional en el andamiaje lógico de aquellos tribunales que deben establecer equilibrios entre distintos principios en juego. El juicio de proporcionalidad se desdobra en tres componentes tradicionales de la jurisprudencia y doctrina alemana: la idoneidad (Geeignetheit), la necesidad (Erforderlichkeit) y la proporcionalidad en sentido estricto (Verhältnismässigkeit im engeren Sinne). Este test de proporcionalidad no es extraño como criterio hermenéutico en la jurisprudencia constitucional comparada ni en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos o en Tribunal de Justicia de la Unión Europea. También se aplica por el Tribunal Constitucional español, aunque según GONZÁLEZ BEILFUSS²⁶ este Tribunal solo ha hecho una aplicación completa de este test en casos muy significativos del ámbito penal²⁷ y siempre con el mismo ponente: VIVER PISUNYER. En el ámbito tributario también se ha aplicado, de forma parcial pero decisiva en la resolución y vinculándolo al principio de capacidad económica, como hemos visto en la sentencia 194/2000.

Para resultar justificado el artículo 7.2.c) debe perseguir una finalidad con relevancia o, al menos, legitimidad constitucional. En este caso sería nominalmente el evitar el fraude fiscal. Aunque en principio este fin tiene todo el amparo constitucional necesario, no es defendible que se luche contra el fraude si quien acaba pagando el impuesto no es quien ha eludido el tributo. Por ello, en el caso de la tributación de las actas de notoriedad no aceptamos que el precepto consiga lo que persigue, es decir, evitar el fraude. El promotor de un acta de notoriedad, por lo general, solo pretende inscribir un bien adquirido habiendo pagado el impuesto correspondiente a dicha adquisición. Siempre es posible imaginar extrañas ingenierías contractuales pero para atacar éstas están previstas las cláusulas generales antifraude de la Ley General Tributaria y no creemos que sean habituales, entre otras

26 GONZÁLEZ BEILFUSS, M. El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional. Num.11, 2003

27 SSTC 66/1995 (concentración de trabajadores de banca), 55/1996 (régimen penal de la prestación social sustitutoria), 207/1996 (intervenciones corporales durante la instrucción penal), 161/1997 (delito de negativa a someterse al test de alcoholemia), 37/998 (filmación de piquete informativo) 136/1999 (Mesa Nacional de HB).

cosas, porque están sometidas al juicio de legalidad de los notarios y a la calificación de los registradores de la Propiedad. Si lo que se está sacrificando es buena parte del principio de capacidad de pago, de seguridad jurídica (para el caso de la prescripción en el ISD) o incluso de tutela judicial efectiva, más vale que los réditos obtenidos sean de igual o mayor valor constitucional. No apreciamos este equilibrio.

Por lo demás, tampoco es habitual que el defraudador vea en la inscripción en el Registro de la Propiedad como una ventaja. Los bienes inscritos pueden ser objeto de embargo mientras que el procedimiento de apremio se ve seriamente dificultado en el caso contrario. A esta traba se refiere por ejemplo el artículo 84.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR). Apreciamos cierta contradicción en que el cierre registral se plantee como una penalidad que debe sufrir el que no satisface impuestos y que por otro lado se exija el impuesto a quienes quieren inmatricular o devolver la vida registral a un bien inmueble. Creemos que el primer interesado en la publicidad registral de los bienes inmuebles es la propia Hacienda Pública, hasta el punto de promover como interesado expedientes de dominio o actas de notoriedad de bienes sobre los que pretende su traba (artículo 6.c de la LH), como estrategia para evitar operaciones de vaciamiento patrimonial prospectivo o a conceder de oficio un aplazamiento de pago para evitar el impago (y, por tanto el cierre registral) y promover la inscripción (procedimiento del artículo 84.3 del RGR).

Por último, y antes de seguir con el test de proporcionalidad, nos parece que, en muchos casos, el título suplido es tan antiguo, que exigir un tributo años después parece un poco mezquino.

Un segundo paso del test de proporcionalidad es determinar si el artículo 7.2.c) es verdaderamente necesario para conseguir su objetivo.

Este criterio pretende comprobar que no existen alternativas más modestas o (menos gravosas) para la consecución, con igual eficacia, de la finalidad perseguida. Este juicio de necesidad implica la indagación de los instrumentos en manos de las administraciones para la consecución de la misma finalidad. Así, es habitual que el TJUE sugiera a los países miembros medidas que suponen una menor vulneración de las libertades fundamentales europeas para la consecución del mismo objetivo. Creemos que el legislador debería hacer más a menudo este ejercicio a la hora de evaluar el impacto normativo de leyes o reglamentos que limitan el ámbito de libertad de los ciudadanos o suponen cargas adicionales para los contribuyentes. ¿Tiene la administración otros medios menos gravosos para evitar que se oculten transmisiones inmobiliarias para aflorarlas posteriormente mediante procedimientos inmatriculadores? Es evidente que cuando las transmisiones suplidas se formalizan en escritura pública o son consecuencia de un fallecimiento la administración tendrá conocimiento de las mismas. Los notarios prestan una gran cantidad de información a la AEAT a través de los Índices Informatizados por aplicación del artículo 17 de la Ley del Notariado y del Convenio de colaboración suscrito entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Consejo General del Notariado con fecha 19 de junio de 2007. Además, diversas CC.AA. han establecido obligaciones adicionales de información a los notarios en particular. Por lo tanto, nos quedan las transmisiones documentadas a través de documentos privados, pactos meramente verbales o cuando, simplemente no se conozca el origen de la propiedad alegada. El documento privado es el gran enemigo declarado del ITPAJD, y el propio Tribunal Supremo, en las sentencias ya mencionadas más arriba²⁸, ha señalado los cuatro instrumentos que se han utilizado para luchar contra las ocultaciones a través del mismo:

“Desde la definitiva implantación de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, a principios de este Siglo, la Hacienda Pública ha luchado contra el fraude, conseguido a través de las transmisiones formalizadas en documento privado, en cuatro frentes: 1. Estableciendo normas especiales de cómputo de la prescripción de la acción para liquidar el tributo, concretamente que ésta no corre, hasta el momento en que el documento se presenta a liquidación, salvo que se den los supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil, y no todos, porque durante años no se admitió, a estos efectos, el fallecimiento de uno de los contratantes. 2. Negando eficacia jurídica a los documentos privados en tanto no se liquide el Impuesto, de ahí la obligación exigida a todos los Tribunales, Oficinas, Registros Públicos, etc, de no reconocer efecto alguno, ni dar curso a las demandas, acciones, peticiones, etc. en tanto que no se pague el Impuesto. 3. Liquidando como transmisiones onerosas, los expedientes de dominio y actas de notoriedad, que podían ser el medio de legalizar antiguas ocultaciones y acceder así al Registro de la Propiedad. 4. Mediante la acción investigadora”.

Por todo lo dicho hasta ahora, nos parece hacer tributar los expedientes de dominio y las actas de notoriedad no es un instrumento necesario para luchar contra las operaciones ocultas por documentarse con documentos privados. Si el título suplido fue hereditario ¿qué sentido tiene gravar mediante el artículo 7.2.c)? Creemos que es suficiente con la regla de la prescripción del artículo 50.2 de la LITPAJD para aflorar, mediante una actuación diligente de la administración, las transmisiones formalizadas en documento privado.

28 Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1995 (reiterada posteriormente en múltiples pronunciamientos del Alto Tribunal como los del 22 de noviembre de 2005, 23 de marzo de 2007 o de 19 de septiembre de 2008.

Aunque no puede tratarse en este trabajo, nos parece interesante preguntarse qué papel puede tener el Catastro en este punto. Es cierto que el Catastro y el Registro de la Propiedad se mueven en planos diferentes. Se suele afirmar que “el Catastro debe otorgar al Registro la sustancia física, mientras que el Registro comunicará al Catastro sustancia jurídica”. La finca material del Registro no siempre coincide con la parcela catastral. El Registro de la Propiedad busca en el Catastro la base física veraz de la que carecía. Fundamentalmente con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la inmatriculación se ha convertido en el momento fundamental o determinante para la consecución de la tan ansiada coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad viéndose reflejado así en el artículo 298.1 del RH. En la práctica inspectora que conocemos, el Catastro ofrece indicios más que pruebas de hechos imponderables ocultos, pero resulta un instrumento muy útil si se utiliza diligentemente.

Por lo dicho más arriba respecto a la necesidad del artículo 7.2.c) para aflorar transmisiones ocultas tampoco parece que este precepto pueda satisfacer los requisitos de idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto del test de proporcionalidad. Parece demostrado que no existe un equilibrio entre la finalidad supuestamente perseguida y los medios empleados para obtenerla. De nuestra experiencia como funcionario y del examen de los casos que han llegado a los tribunales o sobre los que se ha pronunciado la DGT me da la sensación de que poco fraude se evita o se aflora mediante el artículo 7.2.c) de la LITPAJD.

6. CONCLUSIÓN

Con todo lo dicho a lo largo de este trabajo consideramos que el artículo 7.2.c) de la LITPAJD puede ser suprimido del ordenamiento español sin producir un quebranto en la lucha contra el fraude en este tributo. No creemos que sea necesario, justo o proporcionado. Incluso se podría considerar que en algunos casos resulta contrario a principios constitucionales propios del Derecho tributario como el de capacidad económica o incluso más generales, como es el caso de los principios de seguridad jurídica o de tutela judicial efectiva.

Es posible que esta cláusula tuviese razón de ser en los orígenes del Registro de la Propiedad, pero la actual capacidad de investigación de la inspección de los tributos de las CC.AA y la escasa eficacia de este precepto en el afloramiento de operaciones ocultas la hacen prescindible e incluso dañina. Dañina porque grava de forma demasiado frecuente a quien no demuestra ninguna capacidad de pago e incluso porque produce disfunciones en el proceso registral fomentando la “fabricación” de títulos para evitarla. Por lo demás, su eliminación responde al principio rector general de evitar las ficciones como mecanismo de lucha contra el fraude fiscal.

Tributos Municipales

- **TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

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

- » Notificación del nuevo valor catastral al titular de un derecho de superficie 51
- » Consideración de un terreno como suelo no urbanizable 51
- » Sanción por entender que unos terrenos no estaban sujetos por razón de su clasificación urbanística 52

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

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

- » Transmisión de un inmueble por un precio inferior al de adquisición 53
- » Valor catastral en el momento del devengo: Valor catastral reducido desde el momento de adquisición por el transmitente 55

- **CONSULTAS TM***

- **ADJUDICACIÓN DE INMUEBLE A SOCIO DE COOPERATIVA CONSTRUCTORA 58**

*Consultas TM son aquellas realizadas al Departamento Fiscal en relación a Tributos Municipales.

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

NOTIFICACIÓN DEL NUEVO VALOR CATASTRAL AL TITULAR DE UN DERECHO DE SUPERFICIE.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA DE 3 DE JULIO DE 2013.

El motivo de controversia se debe a la notificación del valor catastral a otro titular catastral, que ostentaba un derecho de superficie sobre el mismo inmueble, y que para la Administración actuante justifica la innecesariedad de notificación a la actora en virtud de la disposición contenida en la letra a) del apartado 6 del art. 9 del TRLCI, la que “a efectos de sus relaciones con el Catastro” considera que, cuando concurren varios titulares catastrales en un mismo inmueble y éstos no hubieran designado un representante, se considerará como tal al que deba ostentar la condición de contribuyente en el Impuesto sobre bienes Inmuebles (en este caso, el titular del derecho de superficie).

Esta disposición legal no obsta a la necesidad de notificación a todos los titulares catastrales, por cuanto que la misma lo único que hace es establecer una presunción de representación en los supuestos de pluralidad de titulares catastrales “a efectos de sus relaciones con el Catastro”, pero de ningún modo excluye o excepciona la obligatoriedad de notificación de los valores catastrales a todos los que resulten titulares catastrales de los inmuebles de que se trata.

Para el Tribunal no cabe duda de que resultaba obligada la notificación a la actora del nuevo valor catastral con carácter previo a la emisión de la liquidación de que se trata, en virtud de lo establecido en el párrafo segundo del apartado 1 del art. 29 del TRLCI, que señala que los valores catastrales resultantes de estos procedimientos se notificarán individualmente a los titulares catastrales.

CONSIDERACIÓN DE UN TERRENO COMO SUELO NO URBANIZABLE.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE SEVILLA DE 18 DE JULIO DE 2013.

La entidad mercantil recurrente señala que al momento de la transmisión, los terrenos expropiados tenían la consideración de no urbanizables y, en consecuencia, no estaban sujetos al impuesto. Basa su argumentación en que los terrenos incluidos en el ámbito del Plan Especial están clasificados como Suelo Urbanizable No Programado, ya que la resolución de la Consejería de Obras públicas y Transportes, sobre la Revisión del PGOU, suspendió la aprobación definitiva de las determinaciones del Plan General relativas a la clasificación del Suelo Urbanizable No Programado.

Frente a la controversia suscitada entre las partes respecto a la naturaleza rústica o urbana de los terrenos objeto de la transmisión, en la escritura pública de fecha de transmisión, se calificaron las tres fincas transmitidas como fincas urbanas cuyos terrenos se encontraban dentro del sistema general incluidas en el Plan Especial de Infraestructuras Ferroviarias. Asimismo la Gerencia Territorial del Catastro, emitió informe donde se recogía que las tres fincas registrales estaban incluidas en una gran finca registral como suelo sujeto a IBI Urbano,

Es por esto que, todos los suelos quedaron clasificados en el Suelo Urbanizable No Programado y por tanto las fincas que conformaban el Plan Especial de Infraestructura Ferroviaria, quedan igualmente clasificadas y sujetas al Impuesto.

SANCIÓN POR ENTENDER QUE UNOS TERRENOS NO ESTABAN SUJETOS POR RAZÓN DE SU CLASIFICACIÓN URBANÍSTICA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE SEVILLA DE 18 DE JULIO DE 2013.

La entidad mercantil recurrente señala que al momento de la transmisión, los terrenos expropiados tenían la consideración de no urbanizables y, en consecuencia, no estaban sujetos al impuesto. Basa su argumentación en que los terrenos incluidos en el ámbito del Plan Especial están clasificados como Suelo Urbanizable No Programado, ya que la resolución de la Consejería de Obras públicas y Transportes, sobre la Revisión del PGOU, suspendió la aprobación definitiva de las determinaciones del Plan General relativas a la clasificación del Suelo Urbanizable No Programado. Consecuencia de lo anterior es la ausencia de culpabilidad en el expediente sancionador puesto que ha habido una razonable interpretación de la norma y hechos.

Para el Tribunal, no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada.

En el presente la actuación sancionadora está motivada debidamente por la Administración, pues además de no presentarse en el plazo correspondiente la declaración sobre el IIVTNU, en la propia escritura de transmisión de las fincas, se califican a estas como urbanas, por lo que no se debe ver aquí la existencia de una errónea aunque razonable interpretación de la norma, pues no se presentó la declaración correspondiente, ni se hizo la consulta tributaria por dicha entidad mercantil a la Administración.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE POR UN PRECIO INFERIOR AL DE ADQUISICIÓN.

(CONSULTA N° V0153-14, 23 DE ENERO DE 2014)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 (LA LEY 362/2004) a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LA LEY 362/2004) (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004).

El artículo 104 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), en su apartado 1, establece:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

El artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) regula la base imponible del IIVTNU, estableciendo:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a. En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b. En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c. En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

- d. En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.
3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:
- La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.
 - La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:
- ❖ Período de uno hasta cinco años: 3,7.
 - ❖ Período de hasta 10 años: 3,5.
 - ❖ Período de hasta 15 años: 3,2.
 - ❖ Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

- ^a El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
- ^a El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.
- ^a Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.^a y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.^a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”

El transcrito artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral) un porcentaje que, a su vez es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento.

De este modo la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno.

La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL (LA LEY 362/2004) no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).

Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL (LA LEY

362/2004), sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004).

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación.

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.).

Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001).

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003).

VALOR CATASTRAL EN EL MOMENTO DEL DEVENGO: VALOR CATASTRAL REDUCIDO DESDE EL MOMENTO DE ADQUISICIÓN POR EL TRANSMITENTE. (CONSULTA N° V0291-14, 6 DE FEBRERO DE 2014)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL, en su apartado 1, establece:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU, estableciendo:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel.

En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo.

Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

- b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.
- d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

- a. La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.
- b. La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- ❖ Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- ❖ Período de hasta 10 años: 3,5.
- ❖ Período de hasta 15 años: 3,2.
- ❖ Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

- 1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
- 2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.
- 3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno.

En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL).

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno, o los valores de compra y venta del mismo.

Por tanto, es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en el momento del devengo (fecha de la transmisión) coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición.

Tan sólo en los casos en los que se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos, tal como dispone el artículo 107.3 del TRLRHL antes transcrito, pueden establecer una reducción en la base imponible durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. Esta reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

En cuanto al valor catastral, el artículo 22 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, establece:

“El valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.”

En consecuencia, el valor catastral de cualquier bien inmueble está integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones. Para la determinación de la base imponible del IIVTNU hay que tener en cuenta el valor catastral del suelo (terreno de naturaleza urbana).

CONSULTAS TM: ADJUDICACIÓN DE INMUEBLE A SOCIO DE COOPERATIVA CONSTRUCTORA

Extinción de comunidad y plusvalía municipal

El problema planteado se ciñe a determinar si se produce o no el hecho imponible del IIVTNU en los supuestos de adjudicación de vivienda a los miembros de una sociedad cooperativa de viviendas que la construyó.

Dicha sociedad cooperativa se constituyó para adjudicar a sus socios las viviendas correspondientes.

La cuestión que se suscita puede referirse pues a si encaja o no en la dicción del art. 104.1 del TR de la LRHL el supuesto planteado. Dicho precepto dispone:

1. *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*

Así la cuestión final a determinar consiste en la existencia o no de transmisión en el supuesto planteado (transmisión a copropietario de su parte que puede contemplarse también como supuesto de extinción de la comunidad) cuestión que no es pacífica doctrinalmente, pero en la que, acudiendo a la jurisprudencia, encontramos sentencias que nos pueden guiar para su determinación. Vamos algunas significativas:

- ❖ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de Enero de 1993: *El acto extintivo del condominio en el aspecto fiscal, no es un acto transmisivo de la titularidad dominical, que constituya objeto de tributación por el concepto de incremento del valor de los terrenos, pues el copropietario o condómino era ya anteriormente partícipe de la titularidad dominical de los terrenos que como consecuencia de la extinción se le atribuyen, ya que lo que acontece, con ésta, es la mera o simple sustitución de una porción o cuota “pro indiviso” que venía correspondiendo de un modo abstracto sobre la totalidad del inmueble, que era objeto de comunidad a cada uno de los partícipes, en la atribución a éstos de una porción material concreta que se les adjudica en propiedad exclusiva sin incremento alguno de valor, por lo que a adjudicación ninguna influencia ni repercusión puede tener a efectos tributarios, ni la división practicada con tal motivo...”.*
- ❖ Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de Octubre de 1994 estableció que *la división de la cosa común, con extinción del condominio, es una actividad que podría calificarse en cierto modo de interna, cuya función no es traslativa del dominio sino que consiste en concretar materialmente las cuotas abstractas correspondientes a los copropietarios; que a través de tal operación se distribuyen y adjudican las respectivas porciones sin que globalmente varíen los titulares ni en su número ni en la proporcionalidad de su participación....*
- ❖ Tribunal Supremo, sentencia de 27 de Junio de 1995 que reafirma enérgicamente *la inexistencia de hecho imponible en el supuesto de extinción de condominio cuando la adjudicación o exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación y que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de un acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el artículo 450 del Código Civil al disponer que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión.*
- ❖ TSJ Madrid nº 792/2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 17 de Mayo: *en los casos de división total o parcial de la comunidad, no se produce la sujeción al tributo, ya que las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica y no se da, en tales operaciones, una transmisión sino una simple alteración en la forma de encontrarse atribuido el dominio sobre los mismos bienes, produciendo la división un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que ya no tuvieran antes los comuneros y no produce en estos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve respetando la cuota de participación que cada uno tenía, como ha señalado el Tribunal Supremo.*

En definitiva estas sentencias y otras muchas más vienen a poner de manifiesto que los actos de extinción de comunidades de bienes no gozan de naturaleza traslativa, sino de mera especificación de derechos, y sólo en el supuesto de que el comunero o copartícipe (en nuestro caso el socio de la cooperativa) perciba una adjudicación a mayores de lo que realmente le correspondería por su cuota de participación, habría una transmisión jurídica gravable.¹

La adjudicación, por la Sociedad-Cooperativa a los socios-cooperativistas integrantes de la misma, de las parcelas- viviendas construidas, no resulta pues sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dado que no hay una verdadera transmisión de la propiedad sujeta al aludido Impuesto. La Sociedad-Cooperativa actúa únicamente de mero instrumento coordinador, con el fin de facilitar a los asociados, copartícipes en la propiedad inmobiliaria de la Sociedad- Cooperativa, a expensas de sus aportaciones, la consecución de la parcela-vivienda que les ha correspondido.

Hay que entender que el asociado de la Cooperativa era ya partícipe anterior de la titularidad dominical de la vivienda que se le adjudica y que esta adjudicación-venta no es más que la atribución del capital inmobiliario de la Sociedad-Cooperativa a sus socios-cooperativistas.

La operación de adjudicación lo único que produjo, como en cualquier caso en que la copropiedad objetivamente se extingue, fue la simple sustitución de una cuota o porción proindiviso (que venía correspondiendo, de modo abstracto, a cada uno los cooperativistas, sobre la totalidad del inmueble -y sobre lo en él construido- que era objeto de esa comunidad cooperativa) por la concreción material de la parcela-vivienda que se adjudicaba a cada socio, en propiedad ya exclusiva, sin mutación alguna del valor que esa participación inicial tenía.

Al no existir una verdadera tradición de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, que es el elemento configurador del hecho imponible del IIVTNU, nos encontramos ante un supuesto de no sujeción al impuesto.

CONCLUSIÓN

Nos parece ilustrativo para concluir el contenido literal de la resolución de la DGT de 26.10.2009, V2399-09 en el que con claridad se dice:

La adjudicación de pisos o locales verificados por las sociedades cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas no es una verdadera transmisión de la propiedad, no reuniendo, por tanto, los elementos que configuran el hecho imponible del impuesto. Este supuesto de no sujeción no está comprendido dentro de los supuestos de no sujeción enumerados en los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL, sino que se deriva de la propia definición del hecho imponible del impuesto recogida en el apartado 1 del mismo artículo.

¹ Independientemente de lo expuesto en materia de disolución de cooperativas, somos conocedores de la doctrina de la Dirección General de Tributos en materia de disoluciones de comunidades de bienes en el IIVTNU. Así en la Consulta nº V2669-10, entre otras, mantiene:

a) *Si la extinción del condominio sobre los bienes inmuebles urbanos se realiza mediante la adjudicación proporcional a cada comunero por su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación, no se produce la sujeción al IIVTNU. Al no estar sujeta la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana que se adjudica a cada comunero, no se produce el devengo del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en futuras transmisiones del terreno que estén sujetos al impuesto, a los efectos del cómputo del periodo de generación del incremento de valor de los terrenos para la determinación de la base imponible, entendiéndose que dicho periodo no se ha interrumpido por causa de la adjudicación derivada de la extinción del condominio.*

Al no estar sujeta la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana que se adjudica a cada comunero, no se produce el devengo del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en futuras transmisiones del terreno que estén sujetos al impuesto, a los efectos del cómputo del periodo de generación del incremento de valor de los terrenos para la determinación de la base imponible, entendiéndose que dicho periodo no se ha interrumpido por causa de la adjudicación derivada de la extinción del condominio.

b) *Por el contrario, si la extinción del condominio se realiza mediante la adjudicación a uno o varios de los comuneros en exceso sobre su cuota de participación, sí que se produce la sujeción al IIVTNU.*

En sentido contrario a la postura de Tributos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2010:

La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha, sea a efectos civiles o a efectos fiscales, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión.

En el presente caso, el apelante fue siempre titular, fuera de forma compartida pro indiviso o en pleno dominio de la finca litigiosa, desde su adquisición hasta su enajenación, debiendo tributar por el IIVTNU durante todo el periodo de generación de la plusvalía, de conformidad al artículo 104.3 y 107.1 del RD Legislativo 2/2004.

Y la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid de 8 de octubre de 2009 entre otras.

