

<b>INDICE GENERAL</b>	<b>2</b>
<b>TEMAS FISCALES</b>	<b>3</b>
<b>NOVEDADES NORMATIVAS</b>	<b>19</b>
<b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL</b>	<b>24</b>
<b>TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS</b>	<b>29</b>
<b>TRIBUTOS MUNICIPALES</b>	<b>42</b>

**TEMAS FISCALES****3****LA PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO**

- PRÓXIMAS MODIFICACIONES EN EL CÓDIGO PENAL: LOS DELITOS DE FRUSTRACIÓN DE LA EJECUCIÓN Y DE INSOLVENCIA PUNIBLE.

Antonio Montero Domínguez. *Inspector de Hacienda del Estado* ..... 4

**NOVEDADES NORMATIVAS****19**

- REAL DECRETO-LEY 8/2014, DE 4 DE JULIO, DE APROBACION DE MEDIDAS URGENTES PARA EL CRECIMIENTO, LA COMPETITIVIDAD Y LA EFICIENCIA ..... 20

**TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****24**

- VENTA DE FINCA ADQUIRIDA MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 6 DE MAYO DE 2014 ..... 25
- RETENCIONES POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE MAYO DE 2014 .. 26
- DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL CUANDO SÓLO SE OSTENTA LA NUDA PROPIEDAD DE LA MISMA. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE MAYO DE 2014 ..... 27
- DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR OPERACIONES DESTINADAS A SER OBJETO DE ENTREGAS GRATUITAS A TERCERAS PERSONAS. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 22 DE MAYO DE 2014 ... 28

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****29****PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**

- INTERESES DE DEMORA: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 ..... 30
- ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 13 de mayo de 2014 ..... 33

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: ILLES BALEARS**

- DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado ..... 36

**TRIBUTOS MUNICIPALES****42****TRIBUNAL SUPREMO**

- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: Sentencia de 30 de mayo de 2014 ..... 43

**TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

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

## Temas Fiscales

### LA PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

- PRÓXIMAS MODIFICACIONES EN EL CÓDIGO PENAL: LOS DELITOS DE FRUSTRACIÓN DE LA EJECUCIÓN Y DE INSOLVENCIA PUNIBLE.

Antonio Montero Domínguez. *Inspector de Hacienda del Estado* ..... 4

## » LA PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

### Próximas modificaciones en el código penal: Los delitos de frustración de la ejecución y de insolvencia punible

**Antonio Montero Domínguez.** *Inspector de Hacienda del Estado.*

#### PRIMERA PARTE

Desde hace ya años, muchos, la Administración Tributaria viene acreditando la existencia de un desplazamiento del fraude tributario desde la fase de liquidación hacia la fase de recaudación.

El defraudador no se limita a ocultar la realización del hecho imponible o a, sin ocultarlo, utilizar las más variadas técnicas para minorar su repercusión entendida en términos de factura fiscal.

La evolución a que hacemos referencia también ha integrado como una herramienta más la ocultación patrimonial a efectos de hacer ineficaz la acción recaudatoria del acreedor público, burlando, o pretendiéndolo, el principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado en el artículo 1.911 del Código Civil.

Cierto es que la Administración Tributaria posee un importante arsenal de herramientas jurídicas para tratar de hacer efectivo el cobro del crédito público, particularmente el de naturaleza tributaria, configurándose con tal finalidad el propio procedimiento de apremio tributario, en su conjunto, para cuyo desarrollo está facultada en exclusiva, procedimiento éste de naturaleza totalmente administrativa y de carácter coercitivo en sentido estricto, diseñado para actuar, en última instancia, sobre el patrimonio del deudor.

Sin embargo, como procedimiento administrativo que es, está sometido a los principios de seguridad y legalidad, y muy particularmente al de proporcionalidad, desarrollándose con toda su intensidad sólo a partir de un determinado momento perfectamente determinado en la norma: a partir del momento en que por parte del deudor no se realiza el ingreso correspondiente en el plazo que se fija en ley, el denominado plazo de ingreso en periodo voluntario.

A partir de ese momento se inicia, por imperativo legal el denominado periodo ejecutivo, en el que se enmarca el procedimiento de apremio que se inicia jurídica y formalmente desde la notificación de la providencia de apremio, acto con el que se despacha la ejecución contra el patrimonio del obligado deudor.

Pues bien, aún después de esa notificación, la norma impide actuar ejecutivamente contra el patrimonio del deudor hasta que no haya transcurrido otro plazo de ingreso que se abre precisamente con la notificación de la providencia de apremio.

En esa situación, ante las distintas fases recaudatorias por las que es preciso atravesar antes de materializarse la plena ejecución en que traduce dicho procedimiento, el propio legislador autoriza la actuación de la Administración para asegurar el patrimonio en previsión de situaciones en las que se puede poner en riesgo el cobro.

A esa finalidad de anticipación obedecen, por ejemplo, las llamadas medidas cautelares, cuya función básica, en lo que ahora nos interesa, es hacer indisponible el patrimonio que hubiese de responder de la obligación tributaria.

Las medidas citadas se encuentran reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). A pesar de ello no son pocas las situaciones en las que los obligados tributarios “blindan” su patrimonio mediante una amplia panoplia de negocios jurídicos, hurtándolo, ilícitamente, a la acción del acreedor, haciendo inoperantes incluso las medidas más arriba señaladas.

En ocasiones dichos actos de disposición pueden ser atacados en sede administrativa, a través de determinadas acciones de responsabilidad que tienen por objeto precisamente llamar al cumplimiento de la obligación tributaria a terceros distintos del obligado tributario que han participado en ese “blindaje” o despatrimonialización del deudor. Son los supuestos regulados en el artículo 42.2 de la LGT, al que haremos referencia más abajo.

Pues bien, aún a pesar del aparentemente completo sistema jurídico con el que el legislador ha dotado a la Administración Tributaria para proteger el interés común materializado en el crédito tributario, en no pocas ocasiones su utilización no resulta factible por distintas causas.

En esos supuestos el acreedor público no tiene otro remedio que despojarse el “imperium”, de la autotutela declarativa y ejecutiva que la norma administrativa general, y la fiscal específicamente, le atribuye y comparecer ante un tercero, el órgano jurisdiccional, para reclamar del mismo la protección del crédito que no puede ser alcanzada en aplicación de la norma estrictamente administrativo-tributaria.

Esa protección puede demandarse en dos órdenes: civil y penal.

En el orden civil destacan el uso que por parte de la Administración tributaria se hace las acciones rescisorias y declarativas reguladas en distintos preceptos del Código Civil dirigidas a la protección de los acreedores en general, de las que también se beneficia el acreedor público, en éste caso el tributario.

En el orden penal la acción básica en manos de dichos acreedores es la regulada en la actualidad en los artículos 257 y siguientes, incardinados en el Capítulo VII del Título XIII del Libro Segundo del Código Penal, dentro del capítulo dedicado a las insolvencias punibles.

A destacar las modificaciones que en este último ámbito se pretenden introducir en el Código Penal se dirigen estas primeras notas, de urgencia, habida cuenta de la trascendencia de los cambios que se pretenden introducir y del alcance de los mismos en relación con la función que desarrollan los fedatarios públicos, y muy particularmente, los registradores de la propiedad y mercantiles.

La redacción que es objeto de examen es la que ha sido presentada como Proyecto de Ley para su tramitación en Cortes y que ha visto la luz pública el pasado día 4 de Octubre, a través de su publicación en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados.

## 1.- SITUACIÓN ACTUAL

El vigente Código Penal dedica sus artículos 257 a 261 bis a regular las denominadas insolvencias punibles.

Y lo hace de forma integral conforme a los siguientes literales:

“Artículo 257.

1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:
  - 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
  - 2.º Quien con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.
2. Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.
3. En el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídica pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.
4. Las penas previstas en el presente artículo se impondrán en su mitad superior en los supuestos previstos en los ordinales 1.º, 4.º y 5.º del apartado primero del artículo 250.
5. Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara una ejecución concursal.”

“Artículo 258.

El responsable de cualquier hecho delictivo que, con posterioridad a su comisión, y con la finalidad de eludir el cumplimiento de las responsabilidades civiles dimanantes del mismo, realizare actos de disposición o contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio, haciéndose total o parcialmente insolvente, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses.

Será castigado con la pena de uno a cuatro años de prisión y multa de 12 a 24 meses, el deudor que, una vez admitida a trámite la solicitud de concurso, sin estar autorizado para ello ni judicialmente ni por los administradores concursales, y fuera de los casos permitidos por la ley, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones, destinado a pagar a uno o varios acreedores, privilegiados o no, con posposición del resto.”

“Artículo 260.

1. El que fuere declarado en concurso será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa de ocho a 24 meses, cuando la situación de crisis económica o la insolvencia sea causada o agravada dolosamente por el deudor o persona que actúe en su nombre.
2. Se tendrá en cuenta para graduar la pena la cuantía del perjuicio inferido a los acreedores, su número y condición económica.
3. Este delito y los delitos singulares relacionados con él, cometidos por el deudor o persona que haya actuado en su nombre, podrán perseguirse sin esperar a la conclusión del proceso civil y sin perjuicio de la continuación de este. El importe de la responsabilidad civil derivada de dichos delitos deberá incorporarse, en su caso, a la masa.

4. En ningún caso, la calificación de la insolvencia en el proceso civil vincula a la jurisdicción penal.”

“Artículo 261.

El que en procedimiento concursal presentare, a sabiendas, datos falsos relativos al estado contable, con el fin de lograr indebidamente la declaración de aquel, será castigado con la pena de prisión de uno a dos años y multa de seis a 12 meses.”

“Artículo 261 bis.

Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos comprendidos en este Capítulo, se le impondrán las siguientes penas:

- a) Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.
- b) Multa de uno a tres años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años no incluida en el inciso anterior.
- c) Multa de seis meses a dos años, en el resto de los casos.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33.”

En la redacción actual que se ha transcrito cabría separar dos grandes grupos de supuestos:

- ❖ Por una parte los artículos 257 y 258, primer párrafo, que subjetivamente tienen como eventual sujeto activo del delito a cualquier tipo de deudor.
- ❖ Por otra parte los artículos 258, segundo párrafo, 260 y 261 bis, que centran su atención en las insolvencias punibles vinculadas a un tipo muy concreto de deudor: el que se encuentra en situación de concurso.

Mención aparte merece el artículo 261 bis, dedicado a dar cuerpo en este tipo de delitos a la previsión del artículo 31 bis del mismo Código, en relación con la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin distinguir, en este caso, de la tipología subjetiva a que se ha hecho referencia más arriba.

Pues bien, según reza en la exposición de motivos del Proyecto de Ley objeto de estas notas, a través del mismo:

“(…)Se lleva a cabo una revisión técnica de los delitos de insolvencia punible que parte de la necesidad de establecer una clara separación entre las conductas de obstaculización o frustración de la ejecución, a las que tradicionalmente se ha entendido referido el delito de alzamiento de bienes, y los delitos de insolvencia o bancarrota. Estos grupos de delitos pasan a estar regulados en capítulos diferenciados.”

Veamos las modificaciones que se proyectan y destaquemos las diferencias que, a nuestro juicio, son más relevantes respecto de la norma vigente.

## 2.- ANTEPROYECTO

### 2.1.- Frustración de la ejecución

Como primer comentario a realizar, es preciso señalar que a través del proyecto se incluyen, junto al alzamiento de bienes, dos nuevas figuras delictivas que están llamadas a completar la tutela judicial penal de los procedimientos de ejecución y, con ello del crédito, y que son habituales en el Derecho comparado: de una parte, se tipifica la ocultación de bienes en un procedimiento judicial o administrativo de ejecución, incluyendo en esa ocultación la falta de identificación de bienes; y por otra la utilización no autorizada por el depositario de bienes embargados por la Autoridad.

2.1.1.- A través de apartado centésimo quincuagésimo octavo se propone la modificación de la rúbrica del Capítulo VII del Título XIII del Libro II, que pasaría a denominarse “Frustración de la Ejecución”.

El comentario a realizar respecto de esta modificación se deriva de la lectura de las que se siguen, a la vista de las cuales es claro el objetivo: proteger el principio de responsabilidad patrimonial universal a que más arriba se hizo referencia en beneficio de los acreedores, persiguiendo los actos de disposición que hubiesen tenido por objeto la despatrimonialización del deudor, con independencia de la solvencia conjunta que del mismo pudiese predicarse aún después de la realización de dichos actos, ya que tal y como se apunta en el propio texto, se hace abstracción de la situación de insolvencia o bancarrota del reiterado deudor.

#### 2.1.2.- Apartado Centésimo quincuagésimo noveno

Se pretende modificar el artículo 257, con la siguiente propuesta de redacción:

“1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1. El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
2. Quien con el mismo fin:
  - a) ocultare sus bienes,

- b) o realizare cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo, de una medida cautelar o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.
2. Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio, u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.
  3. Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.  
No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.
  4. Las penas previstas en el presente artículo se impondrán en su mitad superior en los supuestos previstos en los números 5º ó 6º del artículo 250.1.
  - 5.- Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.”

Se han resaltado las diferencias esenciales que se introducen en relación con las redacciones vigentes.

En primer lugar, el párrafo a) del apartado 1.2, se tipifica expresamente la ocultación de bienes, quizás para distinguirla del alzamiento clásico que implica, con carácter general y en su concepción primigénia, un acto externo de disposición en cuya virtud, formal y sustantivamente, el bien resulta extraído del patrimonio del deudor.

Se deduce de la especificación de la ocultación que se pretende especificar de manera expresa la sanción penal asociada al hecho de hacer invisible el bien o derecho, aunque el mismo no haya salido del patrimonio del deudor.

Esta modificación hay que entroncarla con la que más abajo se comentará relativa al nuevo artículo 258. En el párrafo b) del mismo apartado 1.2 se ha producido la inclusión de las medidas cautelares que se pudiesen adoptar sobre los bienes del deudor, de forma que los actos de disposición patrimonial o generadores de obligaciones que dificulten o impidan la eficacia de una medida cautelar adoptada o susceptible de serlo podrían ser objeto de persecución mediante este tipo penal, anticipando la acción judicial, y muy específicamente en el ámbito tributario, en el que precisamente la adopción de medidas cautelares se ciñe, por definición, a cualquier momento anterior al inicio de las actuaciones de embargo en el seno del procedimiento de apremio.

El apartado 2 se utiliza para integrar, si bien no literalmente, el vigente artículo 258. Trata de proteger la satisfacción de la responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito.

Las diferencias reseñables son las siguientes:

- ❖ En la norma vigente el acto de disposición o de contracción de las obligaciones debe ser realizado con posterioridad a la comisión del delito. Esta limitación temporal parece modificarse en el texto proyectado, al menos es lo que se deriva de su literalidad, ya que se alude a un delito “del que debiera responder”.
- ❖ Se refleja en la norma proyectada expresa, literalmente, la ocultación de bienes como actuación susceptible de ser perseguida en vía penal.

La Fiscalía General del Estado (en adelante FGE), en su informe al anteproyecto que comentamos, de fecha 8 de enero de 2013, señalaba como innecesaria la referencia a la ocultación de bienes, habida cuenta de que en “(...) ni en doctrina ni en jurisprudencia había duda en que este supuesto estaba incluido en el tipo (...)”. De hecho el informe cita la Sentencia del Tribunal Supremo 684/2009, de 15 de junio, en la que se indica que “(...) aunque el Código penal no define claramente lo que debe entenderse por alzamiento de bienes y, desde un punto de vista histórico, dicho término hacía referencia a los supuestos en los que el deudor huía llevándose sus bienes u ocultándolos para defraudar a sus acreedores, en el derecho moderno se entiende por tal (...) la ocultación física o jurídica de sus bienes, cualquiera que sea el modo empleado, eludiendo así la necesidad de mantener íntegro el patrimonio del deudor como garantía universal en beneficio de sus acreedores, a tenor del artículo 1911 del Código civil.(...)”.

En relación con las medidas cautelares la FGE considera la mención como meramente aclaratoria, “(...) pues su inclusión en el radio de acción del tipo se puede deducir de la definición de alzamiento de bienes. De hecho la doctrina entiende en la redacción actual que está incluida la frustración de un embargo preventivo. (...)”.

En relación con la modificación que se ha comentado más arriba relativa al momento de la comisión del delito, la FGE señaló en su informe que:

“(...) El mayor problema que ha planteado este tipo ha sido el relativo a la posibilidad de comisión del alzamiento antes del nacimiento de la deuda. La STS 9-4-2008 se pronunció en el sentido de que cubre conductas inmediatamente posteriores a la comisión del delito o previas a la declaración de la responsabilidad civil derivada del delito.(...)”,

concluyendo que:

*“(...) la nueva redacción no parece que altere los términos del debate.(...)”.*

También el Consejo General del Poder Judicial (en adelante CGPJ) emitió el preceptivo informe en fecha 16 de enero de 2013.

El Consejo realizó una crítica del propio título del Capítulo, Frustración de la ejecución, proponiendo uno alternativo “Delito contra el derecho de crédito”, argumentando que

*“(...) Dado que para la consumación del delito no resulta necesario que se haya iniciado la fase de ejecución, ni tan siquiera un procedimiento judicial o extrajudicial para la reclamación de la deuda, sería más propio definir el Capítulo como “Delitos contra el derecho de crédito”, pues esta nominación abarca todos los supuestos regulados.(...)”.*

Apostilla su opinión trayendo a colación la doctrina jurisprudencial que configura el delito como de mera actividad o de resultado cortado, que, en palabras del TS, sentencia de 15-6-2001, *“(...) no exige para su consumación la insolvencia del deudor ni un perjuicio efectivo para el acreedor, perjuicio que pertenecería a la fase de agotamiento. La consumación tiene lugar al realizarse el acto de enajenación u ocultación de bienes, determinante de una insolvencia real o aparente, total o parcial, con el designio de imposibilitar el cobro del crédito con a cargo a bienes de deudor.(...)”.*

En relación con la incorporación expresa de la ocultación de bienes, el CGPJ afirma que este supuesto tradicionalmente se ha considerado una forma de comisión del delito de alzamiento de bienes.

Por su parte, el Consejo de Estado (en adelante CE), en su dictamen de fecha 27 de junio de 2013, no presentó objeción al precepto, remitiéndose expresamente a lo ya analizado en sus respectivos informes por parte del Consejo Fiscal (FGE) y del CGPJ.

El CE se detiene brevemente para hacer referencia a la ubicación del nuevo artículo 258, tal y como hizo la FGE, valorando favorablemente, sin embargo, su inclusión, pues

*“(...) con frecuencia conoce (el CE) asuntos en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración de Justicia donde la conducta del deudor, con relación a la identificación de los bienes de los que es propietario o no en los procedimientos de ejecución –judicial o administrativo–, ha sido determinante en la insatisfacción del crédito a su acreedor.(...)”.*

Ninguna objeción merecen, a juicio del CE, el resto de las modificaciones incorporadas al anteproyecto.

Este es un momento adecuado para hacer referencia a otra modificación propuesta en el Proyecto conocido.

A través de apartado vigésimo tercero de la Disposición Final segunda se pretende introducir un nuevo párrafo cuarto en el artículo 990 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprobaba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La redacción proyectada es la siguiente:

*“En los supuestos de delitos contra la Hacienda pública, contrabando y contra la Seguridad Social, los órganos de recaudación de la Administración Tributaria o, en su caso, de la Seguridad Social, tendrán competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda llegar a resultar afecto al pago de las responsabilidades civiles derivadas del delito, ejercer las facultades previstas en la legislación tributaria o de Seguridad Social, remitir informes sobre la situación patrimonial, y poner en conocimiento del Juez o Tribunal las posibles modificaciones de las circunstancias de que puedan llegar a tener conocimiento y que sean relevantes para que el Juez o Tribunal resuelvan sobre la ejecución de la pena, su suspensión o la revocación de la misma.”*

A través de dicha norma, como puede observarse, lo que se pretende es permitir la utilización de los medios materiales y humanos de la Administración Tributaria (y de la Seguridad Social) al efecto de asegurar patrimonio con el que hacer efectiva la responsabilidad civil derivada del delito.

Este precepto se incorpora en la norma procesal siguiendo la línea ya establecida a través de la Disposición Adicional décima de la LGT y, muy específicamente, de la Disposición Adicional novena de la misma ley, que regula las competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública, debiéndose recordar, por su relación, lo dispuesto en el artículo 81.8 del mismo texto en relación con la adopción de medidas cautelares una vez iniciadas las actuaciones penales por delito contra la Hacienda Pública:

*“(...) 8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.*

*Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.*

*En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.*



*Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.(...)*”

En esa misma línea es preciso recordar la Disposición Adicional novena de la LGT, introducida a través de 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 en la prevención y lucha contra el fraude, que señala lo siguiente:

*“Disposición adicional decimonovena. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública.*

*En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.*

*A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.*

*De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.*

*Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal.”*

Volviendo al artículo cuya nueva redacción nos ocupa, su apartado 3 replica lo establecido en el vigente artículo 257.2, incorporándose un segundo párrafo en el que se especifica como sujeto pasivo del delito a la Hacienda Pública y la Seguridad Social, especificación que en la norma vigente no existe, englobándose bajo el concepto de acreedor jurídico público.

En relación con las referencias que en los apartados 2 y 3 del precepto cuya modificación estamos comentando se hacen, respectivamente, a la responsabilidad civil derivada de un delito y a las obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es preciso recordar el cambio conceptual que se produjo a finales del pasado año 2012 como consecuencia de la última reforma del Código Penal en materia de delito contra la Hacienda Pública, y en concreto el derivado de la nueva redacción de su artículo 305.5, que señala lo siguiente:

*“(...).5. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.*

*La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.*

*La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciase que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.(...)*”

Se ha subrayado la expresión “deuda tributaria” al efecto de destacar que, como consecuencia de la modificación operada en diciembre pasado, cuando la Administración tributaria aplique lo previsto en la norma penal, previa adaptación de sus procedimientos administrativos, la obligación pecuniaria exigible como consecuencia de la liquidación practicada en los supuestos de tramitación de expedientes por presunto delito contra la Hacienda Pública será una deuda tributaria en sentido estricto, modificando la situación preexistente, en la que no existiendo liquidación administrativa, lo que surgía del pleito penal era una pura responsabilidad civil y en su caso, la correspondiente multa.

Sólo en los supuestos en los que la Administración Tributaria no practique dichas liquidaciones estrictamente administrativas, existirá responsabilidad civil y, en su caso multa, tal y como se deduce del artículo 305.7 de la LGT, según el cual:

*“(...).7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.(...)*”

El vigente artículo 257.4 establece la imposición de la pena señalada para este delito en su mitad superior si concurren determinadas circunstancias agravantes contenidas en el artículo 250 vigente en el ámbito de la estafa, a saber:

“1.º *Recaiga sobre cosas de primera necesidad, viviendas u otros bienes de reconocida utilidad social.*”

“4.º *Revista especial gravedad, atendiendo a la entidad del perjuicio y a la situación económica en que deje a la víctima o a su familia.*”

“5.º *Cuando el valor de la defraudación supere los 50.000 euros.*”

La norma proyectada, nuevo apartado 4 del artículo 257, contiene idéntica previsión, si bien referida a los apartados 5º o 6º del artículo 250, que también es objeto de modificación, por lo que las circunstancias que determinarán la aplicación de la pena en su mitad superior serán las siguientes:

“5º *Revista especial gravedad, atendiendo a la entidad del perjuicio y a la situación económica en que deje a la víctima o a su familia.*”

“6º *Cuando el valor de la defraudación supere los 50.000 euros, o afecte a un elevado número de personas.*”

La modificación consiste, por tanto, tanto en la supresión de la referencia a que el acto de disposición recayese sobre cosas de primera necesidad, vivienda u otros bienes de reconocida utilidad social (supuesto este, a juicio de la FGE, doctrinalmente problemático en cuanto a la aplicación al tipo del alzamiento de bienes) como en la inclusión en el nuevo apartado 6º de la mención, además de a la cuantía, que se mantiene, a que el acto de disposición perjudicase a un elevado número de personas.

El apartado 5 también se modifica, ya que si ahora la persecución del delito tendrá lugar incluso cuando después de su comisión se hubiese iniciado “una *ejecución concursal*”, la norma proyectada establece que se perseguirá aún cuando después de su comisión “se iniciara un *procedimiento concursal*”. La modificación consiste, pues, en lo que a nuestro juicio es una anticipación, ya que no es no son coincidentes los conceptos de ejecución y procedimiento, aunque ambos lo sean de naturaleza concursal.

En relación con la modificación del artículo que acabamos de describir y también en relación con la norma penal vigente, es preciso recordar, como más arriba se apuntó, que la LGT regula de forma paralela determinada tipología de responsabilidades en cuyo fondo late, de forma más que evidente, la lucha contra actos de disposición, entendida ésta en sentido amplio, que tratan de burlar la acción, en este caso específica, del acreedor público tributario.

En concreto es el artículo 42.2 de dicho texto legal el que señala lo siguiente:

“Artículo 42. *Responsables solidarios.*

1. *Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

(...)

2. *También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

a. *Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*

b. *Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

c. *Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

d. *Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.(...)”*

Como puede observarse la literalidad del precepto es claramente concomitante con la previsión de la norma penal, tanto la vigente como la de la proyectada.

La diferencia esencial estriba en que la norma tributaria lo que trata es de llamar en sede estrictamente administrativa al pago de la obligación tributaria, en la cuantía que en cada caso corresponda, a terceros que hubiesen colaborado en la realización de los actos de disposición que hubiesen afectado a la acción de cobro tributaria, dirigiéndose la acción administrativa exclusivamente contra los mismos, mientras que la acción penal se dirige, prima facie, contra el deudor principal que hubiese desarrollado dichas actuaciones contrarias al derecho del acreedor.

### 2.1.3.- Apartado centésimo sexagésimo.

Se pretende modificar el artículo 258, cuya redacción pasaría a ser la siguiente:

“1.- *Será castigado con una pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses quien, en un procedimiento de ejecución judicial o administrativo, presente a la autoridad o funcionario encargados de la ejecución una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor.*”

*La relación de bienes o patrimonio se considerará incompleta cuando el deudor ejecutado utilice o disfrute de bienes de titularidad de terceros y no aporte justificación suficiente del derecho que ampara dicho disfrute y de las condiciones a que está sujeto.*

- 2.- *La misma pena se impondrá cuando el deudor, requerido para ello, deje de facilitar la relación de bienes o patrimonio a que se refiere el apartado anterior.*
- 3.- *Los delitos a que se refiere este artículo no serán perseguibles si el autor, antes de que la autoridad o funcionario hubieran descubierto el carácter mendaz o incompleto de la declaración presentada, compareciera ante ellos y presentara una declaración de bienes o patrimonio veraz y completa.”*

Este precepto es totalmente novedoso en el ámbito penal y supone un claro avance respecto de la situación actual, tipificando un tipo muy cualificado de ocultación que se podría calificar como “activa” ya que se castiga la falta de colaboración del deudor en la detección de los bienes y derechos integrantes de su patrimonio, sancionándose:

- ❖ El suministro incompleto o con engaño de la información patrimonial.
- ❖ La simple inatención al requerimiento de información que se realice a tal efecto.

En este punto es preciso recordar, de nuevo, un antecedente contenido en la LGT con la misma finalidad.

En efecto, el artículo 162 de la citada norma señala:

*“Artículo 162. Facultades de la recaudación tributaria.*

1. *Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.*

*Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley.(...)”.*

Como puede observarse, la finalidad del precepto tributario transcrito es análoga a la del futuro artículo penal, debiendo significarse que, de hecho, la finalidad de la norma tributaria era, en su concepción, poder argumentar de forma mucho más contundente, acreditando la ocultación dolosa y consciente, la comisión de un delito por insolvencia punible llegado el caso de tener que acudir a la jurisdicción penal en defensa del crédito de la Hacienda Pública.

En el apartado 3 del nuevo artículo 258 se establece una suerte de excusa absolutoria en aquellos supuestos en los que, antes de que se hubiese puesto de manifiesto la actuación presuntamente delictiva del deudor, éste corrigiese la información motu proprio, facilitando toda la que se le hubiere requerido sin ocultación alguna.

La FGE en su informe analizó el antecedente inmediato de este precepto, situándolo en el Código Penal austríaco, en el que se recoge el delito de listado patrimonial falso que comete el que

*“(...) ante un tribunal o un órgano ejecutivo, firma un listado patrimonial incompleto o mendaz y con ello pone en peligro la satisfacción del acreedor.(...)”.*

También se cita en el informe señalado el antecedente alemán, que lo configura como un delito contra la Administración de Justicia en su Código penal, en el que se recoge el tipo de la declaración falsa bajo juramento, que castiga al que

*“(...) ante una autoridad competente para tomar juramento, lo preste en falso, o bajo tal juramento declare en falso (...)”.*

La FGE criticó la ubicación del precepto en el anteproyecto, al destacar la mayor relevancia que había de otorgarse a la protección del mandato constitucional de “hacer ejecutar lo juzgado” frente a la protección al acreedor, por lo que a su juicio el delito debería haber sido incluido entre los delitos contra la Administración de Justicia, como ocurre en el derecho comparado.

El CGPJ vio el antecedente de este precepto en el artículo 589.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que señala:

*“El requerimiento al ejecutado para la manifestación de sus bienes se hará con apercibimiento de las sanciones que pueden imponérsele, cuando menos por desobediencia grave, en caso de que no presente la relación de sus bienes, incluya en ella bienes que no sean suyos, excluya bienes propios susceptibles de embargo o no desvele las cargas y gravámenes que sobre ellos pesaren”.*

El Consejo concluye que:

*“(...)El tipo viene a sancionar un supuesto de falsedad ideológica especial, consistente en la falta de veracidad en la relación de patrimonio presentada ante la Autoridad o funcionario competente(...),*

*añadiendo que:*

*“(...)No obstante, para que el hecho resulte punible es preciso que la declaración falaz sea trascendente, en los términos previstos por el precepto(...)”.*

No hay que ocultar en este momento la crítica que realiza el CGPJ en su informe al párrafo segundo del proyectado artículo 258.1, en el que, a su juicio, se está obligando al deudor a destruir una presunción establecida en su contra, sobre la base de la hipótesis de que la no acreditación del derecho de ampara el disfrute de un bien ajeno da lugar a que, penalmente, se considere

que pertenece realmente al deudor ejecutado. La crítica se realiza con el apoyo de la doctrina del TC en cuya Sentencia 111/1999 se analizaba la imposibilidad de que la presunción de inocencia se vea afectada por una presunción en contra del acusado.

En relación con la excusa absoluta a la que más arriba se hizo referencia, contenida en el apartado 3 del precepto, el Consejo señala que:

*“(...) La medida presenta un marcado perfil utilitario, al conceder al ejecutado la posibilidad de rectificar y, en consecuencia, de facilitar la tramitación del procedimiento de ejecución(...).”*

### 2.1.3.- Apartado centésimo sexagésimo primero.

Se proyecta la inclusión de un nuevo 258 bis del siguiente tenor:

*“Serán castigados con una pena de prisión de tres a seis meses o multa de seis a veinticuatro meses, salvo que ya estuvieran castigados con una pena más grave en otro precepto de este Código, quienes hagan uso de bienes embargados por autoridad pública que hubieran constituidos en depósito sin estar autorizados para ello.”*

El vigente Código Penal dedica su artículo 252 a un tipo concreto de apropiación indebida, y lo hace en los siguientes términos:

*“Artículo 252.*

*Serán castigados con las penas del artículo 249 ó 250, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la cuantía de lo apropiado exceda de cuatrocientos euros. Dicha pena se impondrá en su mitad superior en el caso de depósito necesario o miserable.”*

A juicio de quién esto escribe lo que se pretende introducir a través del futuro artículo 258 bis se aproxima a la apropiación indebida, pero configurando un tipo expresamente dirigido a evitar lo que clásicamente se ha conocido como quebrantamiento de depósito.

La especialidad radica, a nuestro juicio, en los condicionantes de este tipo:

- ❖ Se penaliza el mero uso del bien embargado sin autorización.
- ❖ El embargo ha debido ser ordenado por una autoridad pública, sin especificar su tipología (judicial o administrativa).
- ❖ Se precisa la previa existencia de un depósito legalmente constituido.
- ❖ La norma distingue el sujeto activo del delito, pudiendo ser tanto el depositario como cualquier tercero que utilizase el bien en cuestión.

En este punto es preciso recordar, de nuevo, el antecedente que supone, en esta materia, el artículo 42.2 de la LGT, más arriba transcrito, a cuyo socaire se han podido declarar responsabilidades administrativas que, a partir de la eventual modificación penal se podrán perseguir, en ese supuesto concreto de disposición, invocando la norma penal específica.

En este punto la FGE trae a colación en su informe la figura de la malversación impropia regulada en el artículo 435.3 del Código penal, para concluir que quizás sea innecesario el nuevo tipo creado en la medida en que

*“(...) Si ahora el tipo del 432 se construye en referencia a la administración desleal del art. 252 CP, y tanto este artículo como el 432 prevén supuestos de ánimo de lucro –entendido como cualquier ventaja– parece que los usos no autorizados (usos ilícitos no dominicales) están incluidos ya en el nuevo 432 en relación con el 435.3 CP. Lo que hace superfluo (y generador de problemas de concursos de leyes) este tipo.(...)”*

### 2.1.4.- Apartado centésimo sexagésimo segundo

En el Proyecto se incorpora un nuevo artículo 258 ter, con la siguiente redacción:

*“Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos comprendidos en este Capítulo, se le impondrán las siguientes penas:*

- a. Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.*
- b. Multa de uno a tres años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años no incluida en el inciso anterior.*
- c. Multa de seis meses a dos años, en el resto de los casos.*

*Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33.”*

El precepto reproduce el vigente artículo 261 bis, pero ceñido, en este caso, a la nueva configuración del Capítulo que acabamos de comentar.

## SEGUNDA PARTE

### 2.2- LA INSOLVENCIA PUNIBLE

La exposición de motivos del Proyecto Ley señala lo siguiente:

*“(...) La nueva regulación de los delitos de concurso punible o insolvencia conjuga una doble necesidad: la de facilitar una respuesta penal adecuada a los supuestos de realización de actuaciones contrarias al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos que se producen en el contexto de una situación de crisis económica del sujeto o empresa y que ponen en peligro los intereses de los acreedores y el orden socioeconómico, o son directamente causales de la situación de concurso; y la de ofrecer suficiente certeza y seguridad en la determinación de las conductas punibles, es decir, aquéllas contrarias al deber de diligencia en la gestión de los asuntos económicos que constituyen un riesgo no permitido.*

*El nuevo delito de concurso punible o bancarrota se configura como un delito de peligro, si bien vinculado a la situación de crisis (a la insolvencia actual o inminente del deudor) y perseguible únicamente cuando se declara efectivamente el concurso o se produce un sobrepago; y se mantiene la tipificación expresa de la causación de la insolvencia por el deudor.*

*La norma delimita, con la finalidad de garantizar un grado de seguridad y certeza ajustado a las exigencias derivadas del principio de legalidad, las conductas prohibidas por medio de las cuales puede ser cometido el delito.*

*Para ello, tipifica un conjunto de acciones contrarias al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos mediante las cuales se reduce indebidamente el patrimonio que es garantía del cumplimiento de las obligaciones, o se dificulta o imposibilita el conocimiento por el acreedor de la verdadera situación económica del deudor.*

*La nueva regulación se completa con la previsión de un tipo agravado aplicable en los supuestos en los que se causan perjuicios económicos de especial gravedad o en los que la mayor parte del crédito defraudado corresponde a deudas frente a la Hacienda Pública y la Seguridad Social. De igual forma, se amplía la protección de los acreedores mediante la tipificación de acciones no justificadas de favorecimiento a acreedores determinados llevadas a cabo, antes de la declaración del concurso, pero cuando el deudor se encontraba ya en una situación de insolvencia actual o inminente.”*

#### 2.2.1.- Apartado centésimo sexagésimo tercero

A través de este apartado el anteproyecto se limita a añadir un nuevo Capítulo VII bis al Título XIII del Libro II, bajo la rúbrica “*DE LAS INSOLVENCIAS PUNIBLES*”.

#### 2.2.2.- Apartado centésimo sexagésimo cuarto

A través del mismo pretende modificar el artículo 259, cuya redacción prevista será la siguiente:

*“1. Será castigado con una pena de uno a cuatro años y multa de ocho a veinticuatro meses quien, encontrándose en una situación de insolvencia actual o inminente, realizare alguna de las siguientes conductas:*

- 1. Oculte, destruya, cause daños o realice cualquier otra actuación que no se ajuste al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos y que disminuya el valor de elementos patrimoniales que estén incluidos, o que habrían estado incluidos, en la masa del concurso en el momento de su apertura.*
- 2. Realice actos de disposición mediante la entrega o transferencia de dinero u otros activos patrimoniales, o mediante la asunción de deudas, que no guarden proporción con la situación patrimonial del deudor, ni con sus ingresos, y que carezcan de justificación económica o empresarial.*
- 3. Realice operaciones de venta o prestaciones de servicio por precio inferior a su coste de adquisición o producción, y que en las circunstancias del caso carezcan de justificación económica.*
- 4. Simule créditos de terceros o reconocimiento de créditos ficticios.*
- 5. Participe en negocios especulativos, cuando ello carezca de justificación económica y resulte, en las circunstancias del caso y a la vista de la actividad económica desarrollada, contrario al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos.*
- 6. Incumpla el deber legal de llevar contabilidad, lleve doble contabilidad, o cometa en su llevanza irregularidades que sean relevantes para la comprensión de su situación patrimonial o financiera. También será punible la destrucción o alteración de los libros contables, cuando de este modo se dificulte o impida de forma relevante la comprensión de su situación patrimonial o financiera.*
- 7. Oculte, destruya o altere la documentación que el empresario está obligado a conservar antes del transcurso del plazo al que se extiende este deber legal, cuando de este modo se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor.*
- 8. Formule las cuentas anuales o los libros contables de un modo contrario a la normativa reguladora de la contabilidad mercantil, de forma que se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor, o incumpla el deber de formular el balance o el inventario dentro de plazo.*

9. *Realice cualquier otra conducta activa u omisiva que constituya una infracción grave del deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos y a la que sea imputable una disminución del patrimonio del deudor o por medio de la cual se oculte la situación económica real del deudor o su actividad empresarial.*
2. *Se impondrá una pena de dos a seis años y multa de ocho a veinticuatro meses a quien, mediante alguna de las conductas a que se refiere el apartado anterior, cause o agrave su situación de insolvencia.*
3. Cuando los hechos se hubieran cometido por imprudencia, se impondrá una pena de prisión de seis meses a dos años ó multa de doce a veinticuatro meses.
4. Este delito solamente será perseguible cuando el deudor haya dejado de cumplir regularmente sus obligaciones exigibles o haya sido declarado su concurso.
5. Este delito y los delitos singulares relacionados con él, cometidos por el deudor o persona que haya actuado en su nombre, podrán perseguirse sin esperar a la conclusión del proceso civil y sin perjuicio de la continuación de este. El importe de la responsabilidad civil derivada de dichos delitos deberá incorporarse, en su caso, a la masa.
6. En ningún caso, la calificación de la insolvencia en el proceso civil vinculará a la jurisdicción penal.”

A través de este precepto se tipifican las conductas que son inadmisibles cuando se llevan a cabo en un contexto de crisis y de insolvencia inminente.

El delito se pretende configurar como de peligro, aunque siempre en conexión con una situación de crisis, siendo perseguible en dos situaciones:

- ❖ cuando se declara el concurso
- ❖ cuando se produce un sobreseimiento general de pagos.

A lo largo de precepto se tipifican las conductas por medio de las cuales se comete el delito, si bien se mantiene una cláusula final abierta.

El texto que comentamos viene a sustituir, incrementando notoriamente la casuística prevista, al vigente artículo 260 del Código Penal, transcrito al comienzo de este trabajo.

En efecto, en la norma vigente no existe una configuración detallada de las conductas que pueden determinar la comisión del delito, justificándose la sanción penal por el hecho de que el presunto delincuente hubiese causado o agravado, dolosamente, la situación de crisis económica. No se matiza qué tipo de actuaciones han de entenderse como determinantes de esa causación o agravamiento.

El nuevo precepto sin embargo contiene una relación de situaciones en las que, previa acreditación de un comportamiento doloso, podría incurrirse en el tipo penal.

Obsérvese que sólo en algunos de los supuestos allí enumerados se hace referencia expresa a la situación concursal, por lo que en principio parece que el prelegislador considera que aquellas otras conductas que no tienen esa vinculación pueden ser perseguidas penalmente aun cuando no exista la formalización de la situación de insolvencia provisional, o en su caso definitiva, bancarota, en que se traduce, en definitiva, la apertura de un procedimiento concursal.

En efecto, en esa nueva catalogación, el presupuesto es la situación de insolvencia actual o inminente.

La totalidad de los supuestos contemplados en la norma se refieren a actuaciones que están en el origen inmediato de la situación de insolvencia.

Como se dijo más arriba, no se trata aquí de proteger la ejecución patrimonial del deudor por parte del acreedor. Para eso están los preceptos que más arriba se comentaron.

Con el catálogo de situaciones incluidas en el artículo que comentamos lo que se sanciona es lo que antecede a esa ejecución, que no es otra cosa que la actuación dolosa por parte de quién, debiendo desarrollar una actividad conforme a las reglas de la lógica económica o empresarial, generó el daño en el acreedor legítimo generando una insolvencia dañosa para el patrimonio éstos últimos concretado en sus derechos de crédito.

Es decir, se persigue no sólo que no se pague, sino también la actuación que generó la situación de insolvencia, desgajando esta responsabilidad, en opinión de quién suscribe, del hecho de que, a la postre, el acreedor vea satisfecho su crédito, como parece corroborar la dicción de los distintos párrafos del apartado 1, especialmente los párrafos 6, 7 y 8, del precepto que comentamos.

Este elemento de “anticipación” a la situación de insolvencia resulta crucial.

Aquí el término “inminente” asociado a la situación de insolvencia habrá que interpretarlo, a priori, como de pronta concurrencia de aquella, casi sinónimo de “previsible”, si nos sujetamos al significado que al mismo se le otorga en el diccionario de la RAE, dicho lo cual es evidente que será la jurisprudencia la que aquilate su real trascendencia y correcta interpretación, si bien será inevitable una aproximación casuística para consolidar aquellas.

En nuestra opinión subyace de manera evidente el hecho de que la norma está pensada para atacar conductas dispositivas con independencia de que, a posteriori, se formalice la situación concursal.

Léase en tal sentido el apartado 1.1 del texto, en el que expresamente se relacionan actos de ocultación, destrucción, causación de daños sobre elementos patrimoniales que “habrían estado incluidos” en la masa del concurso en el momento de su apertura.

Parece que nos encontramos, como más arriba se apuntó, ante un tipo penal de peligro, característica ésta que también aflora en el primer párrafo el apartado 1, en el que se califica la insolvencia como “actual o inminente”, como se expuso más arriba.

Se produce un salto cualitativo en la medida en que el apartado 1.2 configura el acto de disposición tanto desde el punto de vista de la salida de elementos del activo que debiese responder de las deudas, como desde el punto de vista del pasivo, en el sentido de incrementar éste cuando, y esta condición es trascendente, no exista justificación económica o empresarial.

Desde el punto de vista de todo acreedor, también el público tributario que ahora nos interesa, lo relevante es el neto patrimonial que haya de responder de la deuda.

En ese sentido, el incremento del pasivo puede ser determinante de la insatisfacción de los créditos, debiéndose tener en consideración la incidencia que la asunción de deudas con carácter previo a la declaración de concurso tiene en el seno de la ley especial.

En idéntica línea, en el apartado 1.3, se tipifica la conducta de “malbaratar” los bienes en las transacciones o las prestaciones de servicios realizadas, de nuevo, siempre y cuando no exista justificación económica.

Clásica es la actuación de disposición consistente en gravar los bienes haciéndolos o bien indisponibles para un tercero acreedor o, no limitando la capacidad de ejecución de dicho acreedor, socavando de forma evidente la entrada de terceros eventuales adjudicatarios de aquellos llegado el momento de su enajenación para satisfacción de los acreedores.

Pues bien, el apartado 1.4 está muy vinculado a esa situación (también a la descrita en el apartado 1.2 anterior, ya que se trata de asunción de deudas en definitiva). Y entendemos que está muy vinculado porque tal y como se configuran en la actualidad los mercados de crédito, éste siempre conlleva algún tipo de respaldo en forma de garantía que, como es habitual y lógico, recaerá sobre el patrimonio del acreditado.

Habrá que estar al tanto de la tramitación parlamentaria del texto, ya que en ocasiones la dicción del mismo parece, a juicio de este autor, excesivamente abierta, lo que puede no conjugarse bien en el ámbito penal en el que nos movemos.

Un ejemplo de lo que indicamos es el apartado 1.5, en el que se hace referencia a la participación en negocios especulativos contrarios al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos.

Aplicar el concepto especulativo en este terreno puede ser complicado, aun cuando se trate de ceñir el problema mediante la alusión a la carencia de justificación económica, habida cuenta de que la multiplicidad de negocios jurídicos, esencialmente mercantiles, que son especulativos por naturaleza. De nuevo habrá que estar, como reconoce el precepto, a las circunstancias del caso, pero, aún así, la problemática que se suscita es clara.

Más limpio resultan los apartados 1.6 y 1.7 en los que se sanciona penalmente el incumplimiento de obligaciones legales y objetivas cual es la llevanza de la contabilidad conforme a la normativa específica, por una parte, y la documentación de cualquier otro tipo cuya a cuya llevanza y conservación esté legalmente obligado.

En este punto el precepto parece tener en cuenta el concepto de “imagen fiel” que está en el basamento de la contabilidad mercantil, imagen fiel que tiene como destinatario no tanto al propio interesado como a los terceros que con él se relacionan (piénsese en la obligación de depósito de las cuentas que se regula en nuestro ordenamiento precisamente con ese objetivo).

Nueva referencia al ámbito contable se contiene en el apartado 1.8, en el que se sanciona la formulación de las cuentas anuales no conforme a la normativa, incluyendo un inciso también respecto de la llevanza de los libros contables de forma irregular.

En nuestra opinión, los tres últimos apartados que se han citado tienen un mismo hilo conductor: dificultar o impedir la comprensión de la situación patrimonial o financiera del deudor, y aunque su separación nos parece totalmente adecuada precisamente por el rigor y sistematización que exige la norma penal, quizás se podrían eliminar lo que en ocasiones resultan redundancias o reiteraciones.

Como ya se dijo en un momento anterior, el apartado 1.9 contiene una cláusula general de cierre para poder encuadrar conductas que no han sido tasadas previamente, si bien, de nuevo, lo amplio del precepto quizás se compadezca mal con el principio de tipicidad, que debe presidir un texto como el que comentamos, tributario del de seguridad jurídica.

En el apartado 2 del precepto se hace contiene una pena superior, para quién, mediante alguna de las conductas que se han descrito, cause o agrave su situación de insolvencia.

La utilización del posesivo indica que el agravamiento afectará al propio deudor, pero no se alcanza a entender claramente la finalidad del precepto si lo comparamos con el previsto en el apartado anterior, en el que se está sancionando no sólo la provocación de una situación de insolvencia por el desarrollo de las conductas allí reflejadas (insolvencia inminente), sino que también se está sancionando el desarrollo de esas conductas cuando ya se está en situación de insolvencia (insolvencia actual). Si ello es así, realmente el texto penal en el apartado 1 no estaría sancionando algo esencialmente distinto al agravamiento de una situación ya preexistente (insolvencia actual), en la medida en que existiendo esa insolvencia, el desarrollo de las conductas que en dicho apartado se describen no puede tener otro resultado, a priori, que el agravamiento de la situación, supuesto éste que coincidiría, entendemos, con el previsto en el apartado 2.

La sanciones previstas en los apartados 1 y 2 son objeto de atenuación en el apartado 3, en la medida en que la actuación que hubiese generado o agravado la situación de insolvencia hubiese sido realizada por imprudencia, lo que evita especulación alguna sobre el carácter doloso a considerar en aquellos primeros apartados.

El apartado 4 es relevante en grado sumo. Obsérvese que el delito sólo será perseguible cuando se produzca la situación fáctica de sobreseimiento en el cumplimiento de las obligaciones o haya sido declarado en concurso, debiendo significarse por nuestra parte, quizás innecesariamente, que no debe malinterpretarse, a nuestro juicio, lo señalado en el texto: lo que se supedita a la concurrencia del impago o a la declaración del concurso entendemos que es el ejercicio de acción penal. Las actuaciones que configuran el tipo pueden haber acontecido con anterioridad a ese momento.

No parece que pueda deducirse otra cosa de la redacción del primer párrafo del apartado 1 (así como de la descripción de determinadas conductas, señaladamente la prevista en el apartado 1.1).

En el apartado 4 que comentamos se establece la persecución cuando se haya dejado de cumplir regularmente con las obligaciones exigibles. Esta mención plantea, de entrada, dos incertidumbres:

- ❖ ¿Qué se ha de entender por regularmente?
- ❖ ¿Qué proporción de incumplimientos debe tenerse en cuenta en relación con el total de las obligaciones asumidas por el deudor?

Quién esto escribe aún tiene fresco en la memoria supuestos en los que la Hacienda Pública pretendió instar un procedimiento de suspensión de pagos (lo cual da idea del lapso temporal transcurrido), a la vista del sucesivo y reiterado incumplimiento de un deudor tributario de sus obligaciones fiscales, sin que aquellas iniciativas prosperasen ante la argumentación de que, habiéndose incumplido exclusivamente con el acreedor público tributario pero manteniéndose el cumplimiento con la mayoría de los restantes acreedores no cabía hablar de insolvencia susceptible de derivar en una suspensión de pagos (a pesar de que el incumplimiento tributario fuese extraordinariamente significativo en importe en relación con el pasivo del sujeto en cuestión).

El texto conocido no nos permite, creemos, apuntar una contestación a esas preguntas, que no se plantean en el segundo caso al que se refiere el precepto, es decir, aquel en el que se ha consumado ya la declaración de concurso. Siendo ésta declaración judicial un hecho objetivo, no existirá duda sobre el cumplimiento de ese requisito para el ejercicio de la acción.

Y la última precisión realizada nos permite enlazar con el apartado 5 del texto, en el que se señala la estanqueidad entre el ejercicio de la acción penal aquí regulada y el proceso civil concursal en curso, debiendo destacarse el hecho de que la responsabilidad civil derivada del delito se incorporará a la masa del concurso, es decir, tendrá el tratamiento de deuda concursal y no post-concursal, como parece lógico de todo punto, aún cuando jurídicamente ésta se determine con posterioridad a la declaración concursal.

Para cerrar el círculo, el artículo, en su apartado 6, desvincula claramente la calificación de la insolvencia en el seno del procedimiento concursal con la aplicación del precepto en proyecto, con la trascendencia que esto puede tener, tal y como, a renglón seguido se describe, fue advertido por el Consejo Fiscal.

La FGE en su informe comienza por recordar que el precepto equivalente es el vigente artículo 260.1 del Código penal, tal y como se indicó más arriba, añadiendo que

*“(...) la mayoría de las conductas previstas en el precepto son precisamente las que, con una mayor o menor literalidad, se recogen en los artículos 164 y 165 de la Ley Concursal como determinantes de una eventual calificación del concurso como culpable, lo cual conlleva graves consecuencias para el deudor u otras personas afectadas por la misma, tales como la inhabilitación para administrar bienes ajenos o representar a terceros por tiempo de dos a 15 años, pudiendo dar lugar a su responsabilidad patrimonial personal(...)”*

advirtiendo la Fiscalía

*“(...) sobre el evidente riesgo de “bis in idem”, en cuanto que tales responsabilidades se exijan paralelamente a través de los procesos penal y concursal, así como de una eventual penalización de determinadas conductas cuyo ámbito de exigencia quedaba hasta la fecha reservada al procedimiento concursal(...)”*

La FGE citó como antecedentes de derecho comparado las legislaciones penales portuguesa y, sobre todo, alemana, en relación con la cual indica que ya el TS insinuó la necesidad de establecer medios determinados de comisión de este delito, que, según las palabras de la Fiscalía.

*“(...) surge cuando el deudor, violando el deber de mantener un volumen patrimonial suficiente para la íntegra satisfacción de los acreedores (delito especial) se coloca o agrava una situación de déficit patrimonial real o ficticio por alguno de los medios previstos en el tipo(...)” siendo la consecuencia la de que “(...)El patrimonio de los acreedores se ve entonces en peligro por la disminución patrimonial causada por la virtual imposibilidad de resarcimiento integral de los créditos (peligro abstracto)(...)”*

Resulta extremadamente interesante la conexión permanente que la Fiscalía realiza en su informe entre el texto en proyecto y la ley especial, Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, reflejando como presupuesto objetivo de ésta y de la penal que ahora comentamos la insolvencia del deudor, su incapacidad para cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.

Aclara la Fiscalía que:

*“(...)El tipo básico parece encontrarse en el 259.2, en la provocación culpable de la crisis, mientras que en el 259.1 se configuran conductas que, realizadas en el seno de la crisis, se consideran económicamente peligrosas, es decir, proclives a la insolvencia(...)”*



Resaltamos nosotros el “*parece*” utilizado por la FGE, a la vista de las dudas que han sido suscitadas en cuanto al encaje de los apartados 1 y 2 al que nos referimos más arriba.

El CGPJ vinculó, también, la regulación en proyecto con el artículo 2 de la Ley Concursal, aclarando que no es preciso que:

*“(…)el deudor haya sido declarado en situación de concurso o, siquiera, se haya presentado solicitud al respecto(…)”.*

Realiza el Consejo General una interesante reflexión, a nuestro juicio, en relación con el elemento subjetivo, ya que del texto se deduce que el sujeto activo sólo puede ser el deudor, lo que nos introduce en la problemática del deudor cuando las facultades de disposición y administración son ejercidas por un tercero (claramente en el caso de deudor persona jurídica pero posible también en el caso de deudor persona física), ya que en estos casos en virtud del artículo 31.1, la responsabilidad penal sería atribuible a los administradores o representantes, atribución que no sería directa en el caso de actuaciones de hecho, como aquellas a las que se refieren los apartados 6 y 7 del apartado 1 del artículo que comentamos.

Por su parte el Consejo de Estado no cuestiona la inclusión del nuevo delito, sin bien llama la atención sobre la sucesión de cambios normativos en ésta materia (haciéndose eco de la opinión manifestada en la misma línea por la FGE).

### 2.2.3.- Apartado centésimo sexagésimo quinto

El anteproyecto contiene un nuevo artículo 259 bis del siguiente tenor:

*“Los hechos a que se refiere el artículo anterior serán castigados con una pena de prisión de dos a seis años y multa de ocho a veinticuatro meses, en el caso su apartado 1, y de prisión de cuatro a ocho años y multa de doce a treinta y seis meses, en el caso su apartado 2, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

- 1. Cuando se cree el peligro de causar un perjuicio patrimonial relevante para una pluralidad de personas, o de ponerlas en una grave situación económica*
- 2. Cuando se causare a alguno de los acreedores un perjuicio económico superior a 600.000 euros.*
- 3. Cuando al menos la mitad del importe de los créditos concursales tengan como titulares a la Hacienda Pública, sea esta estatal, autonómica, local o foral y a la Seguridad Social.”*

Siguiendo una pauta ya establecida en el vigente artículo 257.3 y también en su proyectada reforma, vista más arriba, el precepto que se ha transcrito establece una mayor protección vía una mayor sanción penal, para el caso de que concurran determinadas situaciones, en unos casos objetivadas de una forma más clara que en otras, lo que provoca, de nuevo, algunas preguntas y la incertidumbre de no encontrar una respuesta limpia.

En efecto, en el primer supuesto de agravamiento ¿qué hemos de entender por “pluralidad de personas”? ¿dónde se sitúa el número que justificaría el agravamiento? Téngase en cuenta además que el daño patrimonial y la generación de una grave situación económica debe tener por víctimas, en todo caso, a esa pluralidad de sujetos.

Ninguna pista da el texto, por lo que, de nuevo, habrá que estar al caso concreto para determinar, entendemos que en atención al porcentaje de afectado, qué número es el adecuado.

Pero más allá de ese aspecto, ¿qué hemos de entender por perjuicio relevante?.

No hay respuesta fácil, y menos cuando lo que para uno de los acreedores puede ser relevante, en identidad de la naturaleza del perjuicio, puede no serlo para otro.

No es lo mismo el impago por parte del deudor en aquellos supuestos en los que él es el único, o casi el único, cliente del acreedor que, siendo el importe de la deuda idéntico, se es simplemente un cliente dentro de una multiplicidad.

Además ¿qué hemos de entender por poner a una pluralidad de personas en “grave situación económica”

Las dudas son las mismas que las expuestas en los párrafos anteriores respecto del perjuicio patrimonial. Es más, en no pocas ocasiones ambas situaciones, perjuicio patrimonial y grave situación económica se confundirán en una sola.

Si examinamos el segundo supuesto, la mera lectura de un corte numérico puede llevar a la conclusión de que aquí la cuestión se simplifica en orden a concretar si es plausible invocar éste precepto.

Quizás sea cierto. Parece claro que el prelegislador considera que basta que a uno solo (alguno) de los acreedores se le genere daño por ese importe para que juegue el precepto.

Por otra parte, la cifra manejada en el texto parece lo suficientemente importante como para considerar que se está produciendo un daño relevante.

Pero a la postre, todo es relativo, como siempre.

Para un acreedor el impago de ese importe puede representar el cierre de la actividad. Para otro puede suponer no más allá de la dotación contable de una provisión, sin que afecte a su capacidad de financiación ni a su liquidez, mucho menos a su solvencia. Y en ese caso, moviéndonos de nuevo en el ámbito del derecho penal, quizás cuantificar en este precepto el perjuicio no resulte del todo adecuado, a nuestro juicio.

Ninguna duda tenemos, sin embargo, de que el tercer supuesto contemplado en el anteproyecto sí que merece todo nuestro apoyo. Aquí creemos que no existe duda alguna del justo agravamiento de la sanción. Y ello por las siguientes razones:

- ❖ La protección que allí se arbitra tiene como beneficiario al crédito público tributario y de la Seguridad Social.

- ❖ Se cuantifica en el conjunto del pasivo del deudor de forma razonable: al menos la mitad del importe de los créditos concursales.

La suma de esos dos factores hace, a nuestro juicio, incontestable la oportunidad del precepto. Y permítaseme una digresión por lo que a los créditos tributarios de titularidad estatal se refiere, ya que éstos, en la práctica totalidad de los casos, están constituidos casi exclusivamente por deudas tributarias derivadas de retenciones y repercusiones practicadas por el deudor a terceros y no ingresadas en la caja pública, con el doble daño patrimonial generado al acreedor público, por una parte no se ingresa el impuesto retenido o repercutido al tercero y por otro ese tercero, retenido o repercutido, en ejercicio de su derecho legítimo, tiene en cuenta esa retención que se le ha practicado o la repercusión que ha soportado a la hora de presentar sus propias autoliquidaciones tributarias, minorándolas en tales importes.

El daño es doble en el sentido de que no sólo no entra el dinero sino que además o bien sale vía devolución o no entra por generarse un menor ingreso.

El CGPJ no formuló objeciones al precepto

*“(...) dado el elevado perjuicio material y efectivo que se origina a un concreto acreedor en el supuesto contemplado en el número uno, y la especial protección que merece el patrimonio de las entidades a que se refiere el número dos.(...)”.*

#### 2.2.4.- Apartado centésimo sexagésimo sexto

La última modificación proyectada a la que vamos a hacer referencia en esta primera aproximación al Proyecto se refiere al artículo 260, que quedaría redactado como sigue:

- “1. Será castigado con la pena de seis meses a tres años de prisión o multa de ocho a veinticuatro meses, el deudor que, encontrándose en una situación de insolvencia actual o inminente, favorezca a alguno de los acreedores realizando un acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones destinado a pagar un crédito no exigible o a facilitarle una garantía a la que no tenía derecho, cuando se trate de una operación que carezca de justificación económica o empresarial.*
- 2. Será castigado con la pena de uno a cuatro años de prisión y multa de 12 a 24 meses el deudor que, una vez admitida a trámite la solicitud de concurso, sin estar autorizado para ello ni judicialmente ni por los administradores concursales, y fuera de los casos permitidos por la ley, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones, destinado a pagar a uno o varios acreedores, privilegiados o no, con posposición del resto.”*

Introduce este precepto una novedad que, a nuestro juicio, debe ser bienvenida, pues a través de la misma, de nuevo, entendemos que se protege el principio de responsabilidad patrimonial universal de forma que los acreedores, en atención a la propia naturaleza jurídica del crédito y a la prioridad que éste pueda tener conforme a derecho, deben verse satisfechos ordenadamente.

Y obsérvese que el primer apartado se refiere a actos realizados antes de la admisión a trámite de la solicitud de concurso, si hemos de tomar como referencia lo dicho en el segundo, que se refiere a actos realizados con posterioridad a dicha admisión.

El apartado 1 trata de evitar el ilícito trato de favor que el deudor puede, ocasionalmente, dar a determinados acreedores, bien satisfaciendo el crédito del mismo posponiendo a otros de mejor derecho bien garantizando dicho cobro en exclusiva mediante la utilización de un patrimonio que debería responder frente al conjunto de los acreedores.

Desde nuestro punto de vista el inciso final del apartado 1 puede generar algún problema en la medida en la que se condiciona la aplicación del precepto a la justificación económica o empresarial de la operación de disposición patrimonial o empresarial.

Decimos lo anterior porque sólo para el caso de que se pudiese demostrar que la operación de disposición o generadora de obligaciones ha tenido el resultado objetivo de mejorar la solvencia del deudor, de cualquier forma, aún cuando dicha operación tuviese por beneficiario directo y exclusivo a un concreto acreedor, podría enervarse la aplicación del precepto, en la medida en que mejorando la situación de solvencia se garantiza, evidentemente, en mayor grado, el derecho de los acreedores en su conjunto.

Piénsese, por ejemplo, en la operación consistente en hipotecar patrimonio del deudor para asegurar en mayor medida una línea de financiación preexistente de una entidad bancaria. En la medida en que esa financiación tenga la virtualidad de permitir, directa o indirectamente, mejorar la situación de los acreedores, por permitir, por ejemplo, el desarrollo de la actividad propia del deudor y la generación de expectativas de ingresos para permitir el pago a los acreedores, cabría pensar que la operación de gravamen goza de legitimidad desde el punto de vista del precepto de comentamos.

El apartado 2 persigue de forma mucho más agresiva, ahora sí, la alteración de las reglas de preferencia que rigen el concurso en cuanto a la protección de los derechos de los acreedores en atención a la calificación de los mismos, existiendo una remisión evidente a la Ley Concursal.

## Novedades Normativas

- REAL DECRETO-LEY 8/2014, DE 4 DE JULIO, DE APROBACIÓN DE MEDIDAS URGENTES PARA EL CRECIMIENTO LA COMPETITIVIDAD Y LA EFICIENCIA .....20

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

*Se transcriben las medidas fiscales.*

**Artículo 122.** *Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

*Uno.* Con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos, se añade una nueva letra d) al apartado 4 del artículo 33, que queda redactada de la siguiente forma:

«d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.»

*Dos.* Con efectos desde 1 de enero de 2014, se añade una nueva disposición adicional trigésima novena, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional trigésima novena. Compensación e integración de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015.

1. No obstante lo establecido en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley, la parte de los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del citado apartado que procedan de rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, o de rendimientos del capital mobiliario negativos o pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los citados valores, que se hayan generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren las citadas letras b) o a), respectivamente.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar en los cuatro años siguientes en la forma establecida en el párrafo anterior.

La parte del saldo negativo a que se refieren las letras a) y b) anteriormente señaladas correspondiente a los períodos impositivos 2010, 2011, 2012 y 2013 que se encuentre pendiente de compensación a 1 de enero de 2014 y proceda de las rentas previstas en el primer párrafo de este apartado, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren las citadas letras b) o a), respectivamente, que se ponga de manifiesto a partir del período impositivo 2014, siempre que no hubiera finalizado el plazo de cuatro años previsto en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley.

A efectos de determinar qué parte del saldo negativo procede de las rentas señaladas en el párrafo primero de este apartado, cuando para su determinación se hubieran tenido en cuenta otras rentas de distinta naturaleza y dicho saldo negativo se

hubiera compensado parcialmente con posterioridad, se entenderá que la compensación afectó en primer lugar a la parte del saldo correspondiente a las rentas de distinta naturaleza.

2. En el periodo impositivo 2014, si tras la compensación a que se refiere el apartado 1 anterior quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo b) del artículo 48 de esta Ley, hasta el importe de dicho saldo positivo que se corresponda con ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. Si tras dicha compensación quedase nuevamente saldo negativo, su importe se podrá compensar en ejercicios posteriores con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 anterior.»

*Tres.* Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se añade una disposición adicional cuadragésima, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional Cuadragésima. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de actividades profesionales.

No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley, el porcentaje de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada. Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.»

**Artículo 123.** *Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo:

*Uno.* Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. No resultará de aplicación esta exención cuando el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y evitar la enajenación de la vivienda.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita. La concurrencia de los requisitos previstos anteriormente se acreditará por el transmitente ante la Administración tributaria municipal.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.»

*Dos.* Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se suprime el apartado 3 del artículo 106.

**Artículo 124.** *Modificación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.*

**Primero.** Con efectos desde el 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica:

*Uno.* El apartado cinco queda redactado de la siguiente forma:

«Cinco. Período impositivo y devengo.

El período impositivo será el año natural.

No obstante, en el período impositivo en que se produzca el inicio de la actividad en territorio español, el mismo comprenderá desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.

En todo caso, el período impositivo concluirá cuando la entidad o la sucursal se extinga o cese en su actividad en territorio español.

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.»

*Dos.* El apartado siete queda redactado de la siguiente forma:

«Siete. Base imponible.

Constituye la base imponible el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada uno de los meses del año natural, con independencia de la duración del período impositivo, correspondiente a la partida 4 «Depósitos de la clientela» del Pasivo del Balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales.

A estos efectos, el saldo final se minorará en las cuantías de los «Ajustes por valoración» incluidos en las partidas 4.1.5, 4.2.5, 4.3.2 y 4.4.5. Los parámetros a que se refiere este apartado se corresponden con los definidos en el Título II y en el Anejo IV de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, o norma que la sustituya. Cuando una entidad o una sucursal se extinga o cese en la actividad en territorio español antes del 31 de diciembre y transmita los depósitos sujetos a este impuesto a otro contribuyente, en el caso de que la transmisión de los depósitos se hubiera acordado con efectos contables a 1 de enero del año de la operación, estos depósitos solo deberán ser tenidos en consideración a efectos de este impuesto por el adquirente.»

*Tres.* El apartado ocho queda redactado de la siguiente forma:

«Ocho. Cuota tributaria.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 0,03 por ciento.

La cuota diferencial se obtendrá como resultado de deducir de la cuota íntegra, en su caso, el pago a cuenta realizado.»

*Cuatro.* El apartado nueve queda redactado de la siguiente forma:

«Nueve. Autoliquidación.

Los contribuyentes deberán presentar la autoliquidación del impuesto en el mes de julio del año siguiente al del período impositivo, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los contribuyentes deberán desagregar el importe resultante por cada Comunidad Autónoma en que radiquen la sede central o las sucursales donde mantengan los fondos de terceros gravados. Asimismo deberán desagregar el importe resultante correspondiente a los fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales.»

*Cinco.* El apartado diez queda redactado de la siguiente forma:

«Diez. Obligación de realizar pago a cuenta.

Los contribuyentes están obligados a presentar una autoliquidación de pago a cuenta de este impuesto en el mes de julio de cada ejercicio, correspondiente al período impositivo de ese ejercicio, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, por importe del 50 por ciento de la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible del período impositivo anterior.

No obstante lo anterior, el pago a cuenta correspondiente al período impositivo de 2014 se presentará en el mes de diciembre de 2014 y su importe será el 50 por ciento de la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible que derive de las reglas contenidas en el apartado Siete respecto de los estados financieros individuales del contribuyente de 2013.

Los contribuyentes deberán desagregar el importe del pago a cuenta por cada Comunidad Autónoma en que radiquen la sede central o las sucursales donde mantuvieran los fondos de terceros tenidos en cuenta para la determinación del citado importe. Asimismo, deberán desagregar el importe resultante correspondiente a los fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales.»

*Seis.* Se añade un último párrafo al apartado trece con la siguiente redacción:

«Respecto de los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014, las medidas de compensación en favor de las Comunidades Autónomas establecidas con base en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, se minorarán en el importe de la recaudación que se distribuya a las correspondientes Comunidades Autónomas de acuerdo con lo previsto en el apartado siguiente.»

*Siete.* Se añade un apartado catorce, pasando el actual a numerarse como quince, con la siguiente redacción:

«Catorce. Distribución de la recaudación.

La recaudación obtenida se distribuirá a las Comunidades Autónomas en función de donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados.

La recaudación derivada de fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales se distribuirá entre todas las Comunidades Autónomas en proporción al importe distribuido conforme al párrafo anterior.

El importe de la recaudación se pondrá anualmente a disposición de las Comunidades Autónomas mediante operaciones de tesorería, cuyo procedimiento se determinará reglamentariamente.»

**Segundo.** Se introduce una disposición transitoria única en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, con la siguiente redacción:

«Disposición transitoria única. Régimen transitorio del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito en relación con las Comunidades Autónomas.

En tanto no se produzcan las modificaciones del sistema de financiación necesarias para su configuración como tributo cedido a las Comunidades Autónomas, el Estado hará llegar a estas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito acordado con las Comunidades Autónomas, según lo establecido en el apartado catorce del artículo 19 de esta Ley, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, sobre revisión del fondo de suficiencia global.»

## Tribunal Económico Administrativo Central

### SOCIEDADES PATRIMONIALES

- VENTA DE FINCA ADQUIRIDA MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 6 DE MAYO DE 2014 ..... 25

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- RETENCIONES POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE MAYO DE 2014 ..... 26
- DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL CUANDO SÓLO SE OSTENTA LA NUDA PROPIEDAD DE LA MISMA. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE MAYO DE 2014 ..... 27

### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR OPERACIONES DESTINADAS A SER OBJETO DE ENTREGAS GRATUITAS A TERCERAS PERSONAS. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 22 DE MAYO DE 2014 ..... 28



## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**SOCIEDADES PATRIMONIALES: VENTA DE FINCA ADQUIRIDA MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 6 DE MAYO DE 2014.**

### **Cómputo del período de generación de la ganancia derivada de la venta. Diferencia con las sociedades en que la finca vendida está afecta a una actividad económica.**

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades da un tratamiento favorable a los contratos de leasing (ya bajo el régimen general del artículo 11.3 del TRLIS o ya bajo el régimen especial del artículo 128 de la LIS), de suerte que, por expresa prescripción del legislador, el usuario del contrato se configura “fiscalmente” como propietario del bien objeto del mismo desde la fecha de formalización del contrato de arrendamiento financiero en la que tiene lugar su puesta a disposición, a condición de que éste ejercite la opción de compra.

Esta asimilación, que también la realiza la normativa contable, es la que le permite deducir las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto del contrato. Asimilación que también tiene el oportuno reflejo en el marco de los beneficios fiscales a la inversión contemplados en la normativa del Impuesto.

Por el contrario, esta asimilación no se produce para los contribuyentes que, por tener la consideración de sociedad patrimonial, determinan su renta de acuerdo con las normas de IRPF; el hecho de que sea una persona jurídica, en concreto una sociedad mercantil, y de que por Ley esté obligado a llevar contabilidad y haya contabilizado los bienes objeto de leasing en las correspondientes cuentas de inmovilizado no equivale ni posibilita la asimilación. Es decir, poco vale a estos efectos, que el obligado tributario, como sociedad mercantil, llevase su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el PGC, ya que esta contabilización no puede afectar al tratamiento que la normativa del IRPF otorga al leasing.

La normativa reguladora del IRPF con la salvedad, claro está, de aquellos contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, no otorga a los contratos de arrendamiento financiero ninguna especialidad; de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de la LIRPF, la ganancia patrimonial vendrá dada por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión, afectando el período de generación de tal ganancia a la calificación como parte general o especial de la base imponible y, por consiguiente, al tipo de tributación aplicable. Por ello, en la resolución comentada, la controversia se centra en el período de generación de la ganancia patrimonial.

A juicio del TEAC el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial deberá comprender el tiempo transcurrido entre la fecha de ejercicio de la opción de compra y la fecha de venta de los elementos patrimoniales adquiridos como consecuencia de su ejercicio, ya que es en la fecha en que el usuario ejercita anticipadamente la opción de compra prevista en el contrato, cuando pasa a adquirir la “propiedad” de la nave industrial que hasta entonces ostentaba la entidad financiera; esto es, hasta que no se ejercita la opción de compra, la entidad de leasing es la titular dominical del bien, ya que es con el ejercicio de la opción de compra cuando se produce la incorporación del bien a título de dueño al patrimonio de quién, hasta ese momento, no era más que un arrendatario.

Por todo ello, desestima lo alegado por el interesado, confirmando que *el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial derivada de la venta por una sociedad patrimonial de una nave industrial no afecta a actividad económica alguna y adquirida mediante contrato de arrendamiento financiero, comienza a contar desde la fecha en que se ejercita la opción de compra y no desde la fecha en que se celebró el contrato de leasing.*

IRPF: RETENCIONES POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE MAYO DE 2014.

## No hay reducción por renta irregular y deberá practicarse retención sobre el total de la indemnización por cese del Administrador/Directivo aunque existiera contrato de Alta Dirección.

En el caso resuelto por la presente resolución el obligado tributario había aplicado una reducción de 2.500.000 € para calcular la base de retención en atención a la consideración como renta irregular de la renta pagada a uno de sus Consejeros por el cese de la relación laboral en el contrato de Alta Dirección. Por contra, la liquidación impugnada considera que las retribuciones abonadas obedecían a la condición de Consejero y, en consecuencia, la retención se practica al tipo del 35% previsto en la normativa del IRPF para todas aquellas retribuciones que se perciban por la condición de miembros de Consejos de Administración.

La compatibilidad del contrato de Alta Dirección con la condición de Administrador ha sido analizada en profundidad por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de diciembre de 2011 dictada sobre el recurso de casación nº 6688/2009 en la que, entre otros extremos, se señala:

*“(…)la Sala Cuarta ha afirmado que, de acuerdo con los arts. 123 a 143 L.S.A., los órganos de administración de las compañías mercantiles, «cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley», tienen como función esencial y característica «las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» (...) «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral»*

*(...) «[t]oda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral» en función de un criterio «estrictamente jurídico»; en efecto, en estos casos «[n]o concurre ninguna de las características de la relación laboral», tal como la define el art. 1.1 E.T., «ni siquiera la dualidad de partes en el sentido en que la contempla este precepto, sino la propia y específica de la existente entre las personas jurídicas y las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento de sus fines» (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, FD Segundo; y de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Sexto, que cita la anterior).*

*De este modo, «no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección» del art. 2.1.a) E.T., dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil» (Sentencia de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Cuarto).*

*(...) Así pues, «el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza»; o, «dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo» (....)”*

Pues bien, el artículo 11.1.f) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007 establece respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*“1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:*

*(...)*

*f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.”*

En consecuencia, y de acuerdo con la doctrina jurisprudencial expuesta, el TEAC comparte la conclusión alcanzada por la Inspección de que las funciones desempeñadas por el administrador deben calificarse como subsumidas dentro de su condición de Consejero, no pudiéndose aceptar que la indemnización por él percibida derivase de la rescisión de una relación laboral de Alta Dirección, de manera que, tratándose de una retribución de carácter mercantil, se debe practicar retención sobre la totalidad de la indemnización pagada.

## IRPF: DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL CUANDO SÓLO SE OSTENTA LA NUDA PROPIEDAD DE LA MISMA. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 08 DE MAYO DE 2014.

**Sólo resulta aplicable la deducción en las adquisiciones mortis causa, pero no cuando la adquisición de la vivienda por el nudo propietario ha sido en virtud de un negocio jurídico intervivos.**

Un obligado tributario, que ostenta únicamente la nuda propiedad de una vivienda, practica una deducción por inversión en vivienda habitual, deducción que fue negada por la oficina de gestión tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria al considerar que no resultaba procedente puesto que no se había producido la adquisición del pleno dominio.

En relación con esta cuestión, el TEAC resuelve en la resolución de referencia el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, promovido por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para determinar si el nudo propietario puede erigirse en beneficiario de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducción por inversión en vivienda habitual está recogida en el artículo 69 de la Ley 35/2006, y en el artículo 54.1 del Reglamento del Impuesto aprobado mediante Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; sin embargo, ninguno de los preceptos mencionados permite entender con claridad si cuando aluden a la adquisición de la vivienda, se refieren al pleno dominio o cabe admitirse que comprendan también la nuda propiedad.

El Tribunal Central comparte la tesis del Director del Departamento de Gestión Tributaria, tesis que coincide asimismo con la vertida en diversas resoluciones judiciales las cuales tienen dos características comunes: de un lado, contemplan supuestos de adquisición del derecho de nuda propiedad por actos o negocios jurídicos intervivos; por otro, ponen el acento en la idea de que la nuda propiedad, al no otorgar el derecho de uso y disfrute, no garantiza que el nudo propietario pueda estar habitando el inmueble con el carácter de vivienda habitual exigido por la normativa.

En definitiva, en supuestos de adquisiciones por actos o negocio intervivos, no procedería la deducción por adquisición de vivienda habitual, pues no se cumple dicho requisito de inversión en la modalidad de adquisición de la vivienda habitual cuando lo que se adquiere es meramente la nuda propiedad desgajada del derecho a usar y disfrutar de la cosa, facultad que se confiere a un tercero mediante la constitución de un derecho de usufructo, y ello con independencia de que el derecho de uso a su vez se lo vuelva a recibir por cualquier acto o negocio jurídico que le permita utilizar, ocupar y habitar la vivienda.

No obstante, el criterio expuesto no se puede mantener en los supuestos de adquisiciones mortis causa, en los que la vivienda habitual sí se adquiere originariamente en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ambos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de ellos, pues pese a resultar ulteriormente el cónyuge superviviente sólo usufructuario, no se había desprendido voluntariamente de la nuda propiedad de su vivienda. En las circunstancias apuntadas, en que pendiente aún de amortizar el préstamo obtenido por los cónyuges para la adquisición del pleno dominio del domicilio familiar y la desmembración de una parte del dominio no se produce voluntariamente, sino por causa del fallecimiento de uno de los cónyuges y por disposición de la Ley (a falta de última voluntad del finado), sí sigue resultando aplicable la deducción por inversión en la vivienda habitual.

Por todo lo anterior, el TEAC fija como criterio el siguiente: *“No procede la deducción por inversión en adquisición en vivienda habitual del nudo propietario cuando dicha adquisición lo haya sido en virtud de un negocio jurídico intervivos, toda vez que la adquisición no lleva aparejada el derecho de goce del mismo, al concurrir con el derecho real de usufructo; sin embargo, sí se reconoce el derecho de aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual tratándose de supuestos en los que la vivienda habitual se adquirió originariamente en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal, y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ambos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio, no voluntariamente, sino mortis causa por el fallecimiento de uno de los cónyuges, y la vivienda siga constituyendo la residencia habitual de la unidad familiar.”*

## IVA: DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR OPERACIONES DESTINADAS A SER OBJETO DE ENTREGAS GRATUITAS A TERCERAS PERSONAS. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 22 DE MAYO DE 2014.

### **A efectos de la ley de IVA solo se consideran objetos publicitarios los que carezcan de valor comercial intrínseco.**

Un sujeto pasivo, dedicado a la fabricación de aguas gaseosas y otras bebidas, adquiere cierto mobiliario de terraza (sombrias, sillas, mesas y peanas), contabilizado como gasto corriente y deduciendo el IVA soportado en su adquisición. Los artículos son entregados directamente a sus clientes sin recibir fianza alguna ni contraprestación. Tales entregas no tienen reflejo en factura, ni se suscribe al respecto ningún tipo de contrato en el que figuren los términos concretos en los que se procede a la cesión de dicho mobiliario.

En respuesta a un requerimiento efectuado al respecto por la Inspección, el sujeto pasivo manifiesta que dicho material no era entregado gratuitamente, sino que es utilizado en la relación comercial con dichos establecimientos de hostelería y se encuentra relacionado con la venta de las bebidas sin alcohol que comercializa.

Sin embargo, el único documento que aporta la empresa de fabricación de bebidas para justificar tal extremo, consiste en un recibo en el que el cliente, de forma muy genérica, reconoce la recepción de cierto mobiliario asumiendo el compromiso de adquirir productos de las marcas propiedad de una determinada marca de refrescos, pero sin especificar la valoración concreta que a dichos bienes se ha de dar, los compromisos de compra concretos que se han de asumir, el período de tiempo durante el cual dichas compras se han de materializar o las condiciones de uso comercial al que está destinado el material entregado.

La inspección concluye que dichas entregas no son necesarias para el desarrollo de su actividad principal y han de ser calificadas desde un punto de vista fiscal como atenciones a clientes, por lo que de acuerdo con el artículo 96 de la LIVA, las cuotas soportadas en su adquisición no son deducibles.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de junio de 2013, especifica qué debe entenderse por objetos de carácter publicitario, y qué condiciones han de cumplirse para entender no sujetas al Impuesto las entregas sin contraprestación de los mismos, así como el carácter deducible de las cuotas soportadas en su adquisición: “ (...) *el mobiliario de terraza y los demás elementos cedidos deben considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, a efectos de la LIVA no tienen el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, ‘a los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria’ y en este caso los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que, de no haberse obtenido de la entidad, deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico (...).*”

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Central considera que los bienes entregados no darían derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición, de acuerdo con lo indicado por el artículo 96.Uno.5º, puesto que al no poder encuadrarse dentro de los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, número 4º, no son excluidos de la imposibilidad de deducción a que se refiere el 96.Uno.5º para las cuotas soportadas en la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes. Aunque el mobiliario entregado tenga la marca publicitaria, no puede considerarse objeto publicitario ya que, como acredita la Inspección, tienen valor comercial intrínseco ya que cubren necesidades concretas de sus clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que de no haberse obtenido de la entidad deberían adquirir en el mercado y tampoco consta probado en el expediente que el volumen de entregas a cada uno de los adquirentes no haya excedido los importes señalados en el precepto, por lo que debe confirmarse la conclusión alcanzada por la Inspección.

## Tributos Oficinas Liquidadoras

- **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**

- **TRIBUNAL SUPREMO**

- » **INTERESES DE DEMORA:** Sentencia de 28 de abril de 2014 ..... 30

- **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

- » **ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA:** Resolución de 13 de mayo de 2014 ... 33

- **NOVEDADES AUTONÓMICAS: ILLES BALEARS**

- **DECRETO LEGISLATIVO 1/2014 DE 6 DE JUNIO**

- » **Aprobación del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado** ..... 36

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### Tribunal Supremo

**INTERESES DE DEMORA. SENTENCIA DE 28 DE ABRIL DE 2014.**

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 21 de Octubre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo tramitado con el número 237/2007.

Dicha sentencia estimó el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de Octubre de 2006 (reclamación NUM000) que acordó estimar la Reclamación y anular la liquidación practicada en concepto de intereses de demora.

La parte recurrente plantea que no procede el devengo de intereses de demora por el tiempo que media entre la terminación del plazo de declaración-autoliquidación y la nueva liquidación realizada por la Administración.

Cita como sentencias de contraste las dictadas por la misma Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Madrid en los recursos 562/200; 661/2001 y 1311/2003, y fechas respectivas de 5 de marzo de 2004, 23 de febrero de 2004 (JT 2004, 1298), y 11 de octubre de 2007 (JT 2007, 1674).

**Segundo.** El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV ( arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

“Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino “sólo” cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir” (S.15-7-2003 (RJ 2003, 6291)).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 (RJ 2004, 3991), “la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta.”.

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (RJ 2012, 226) (Rec. 2105/2011).

**Tercero.** El examen de los supuestos fácticos de la sentencia recurrida y de las citadas de contraste permite concluir que estamos ante supuestos equiparables: la liquidación de la Administración se ha producido una vez que se ha realizado una comprobación de valores en relación a los bienes objeto de transmisión. Todas las sentencias citan la doctrina que, en relación al devengo de intereses, resulta de la aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17 de Diciembre de 2002 (RJ 2003, 1030) y aplican dichos criterios a los supuestos fácticos planteados. Veremos a continuación los supuestos facticos y los razonamientos de cada sentencia.

La sentencia objeto de recurso, después de citar la doctrina sentada por esta Sala en supuestos semejantes al que es objeto de recurso (y de la que deriva que no es procedente el devengo de interés por el periodo que transcurre entre la autoliquidación y la realización de la liquidación por parte de la Administración cuando la liquidación de la administración ha tenido que ver con una diferente interpretación de la norma) entiende que dicho criterio no es aplicable al caso presente, y considera que debe mantenerse la liquidación de intereses girada por la Comunidad Autónoma de Madrid puesto que << Hemos de convenir con la recurrente (que era la Administración autonómica) que en nuestro caso en concreto no se dan las circunstancias tenidas en cuenta por el Tribunal Supremo para concluir que no procedía exigir intereses de demora. Del expediente administrativo se desprende, visto el contenido del acta de conformidad, que la interesada declaró correctamente los hechos, pues aunque se afirma que una deuda del causante de 150 millones de pesetas se declaró como tal y originó la incoación simultánea de otra acta proponiendo su regularización tributaria al considerar que no era una deuda como tal, lo cierto es que en el acta de conformidad que nos ocupa, tal importe se tuvo en cuenta y se computó como deuda del causante. En sus estrictos términos, así pues, el acta de conformidad que aquí examinamos, tuvo por ciertos los hechos declarados por la interesada. Sin embargo sí se refleja que se aumentó el valor de ciertos bienes, en concreto la comprobación de valores arrojó un mayor valor respecto a una finca rústica en Vaciámadrid del Manzanares (de los 7.371.712 pts. Declaradas a 31.300.850 pts. Comprobadas), así como el de las acciones de Amara Estilo, S.A. (de 103.523.797 pts. A 106.355.524 pts.) y el de las participaciones en la sociedad Bimaran, S.L. (de 162.760.000 pts. A 416.741.151 pts.).

Pues bien, dado que en este caso, a diferencia del concreto supuesto de hecho resuelto por la tantas veces citada STS de 17 de diciembre de 2.002 y que ella misma se encarga de resaltar que la solución adoptada es para ese concreto caso y dadas sus circunstancias, no hubo una valoración acertada de los bienes por la interesada, es por lo que no puede considerarse que la discrepancia se centre en una mera interpretación de las normas, por lo que la exigencia de los intereses de demora se ajustó a Derecho y el recurso debe ser estimado>>.

Las sentencias citadas de contraste plantean, supuestos semejantes y, todas, ellas estiman las pretensiones de los obligados tributarios:

- ❖ La dictada en el recurso 562/2001 se refiere a una liquidación derivada de una comprobación de valores en relación al impuesto de sucesiones y donaciones.
- ❖ La sentencia del recurso 661/2001 (JT 2004, 1298) también se refiere a la liquidación girada a resultas de una comprobación de valores.
- ❖ Finalmente, la sentencia dictada en el recurso 1311/2003 (JT 2007, 1674) también contempla el supuesto de una declaración complementaria en relación al impuesto de donaciones y que se anula por entender que la autoliquidación del sujeto pasivo, aun no siendo correcta, se había practicado en atención al régimen opcional que existe entre declaración y autoliquidación.

En cualquier caso, la doctrina mas reciente de esta Sala es clara y conforme con la que resulta de las sentencias citadas de contraste por lo que será procedente la estimación del recurso. La sentencia dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 265/2010 de fecha 14 de Septiembre de 2012 (RJ 2012, 9168) afirma, en un supuesto en el que la liquidación de la Administración tuvo su origen en una comprobación de valores, que: << Admitida la concurrencia de las identidades necesarias, al menos respecto de las sentencias de 23 de Febrero y 5 de Marzo de 2004 , y dado que la exclusión de la deuda controvertida del pasivo obedeció a una mera diferencia interpretativa, procede compartir el criterio de las sentencias de contraste, que extienden la doctrina de esta Sala de 17 de Diciembre de 2002 sobre la **improcedencia del devengo de intereses de demora a favor de la Administración Tributaria por la diferencia entre la cantidad ingresada y la resultante de la liquidación**

**administrativa posterior a los supuestos de expedientes de comprobación de valores cuando se acude procedimiento de declaración-autoliquidación opcional**, lo que comporta la estimación del recurso interpuesto>>. En el mismo sentido, en relación al mismo supuesto y a las mismas sociedades, y también en recurso de casación para unificación de doctrina, se ha pronunciado esta Sala en fecha 17 de Septiembre de 2012 (RJ 2012, 9181) (Rec. 414/2010).

**Cuarto.** Estimado el recurso de casación y, por las mismas razones, procede desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid, con la consiguiente confirmación de la resolución del TEAR de Madrid impugnada, sin costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836) .

## FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de Dña. Verónica , contra la sentencia de fecha 21 de Octubre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo tramitado con el numero 237/2007 , declarando, en su lugar la procedencia de desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid contra la resolución del TEAR de Madrid de 26 de Octubre de 2006, que se confirma, sin costas.



## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### Tribunal Económico Administrativo Central

ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. RESOLUCIÓN DE 13 DE MAYO DE 2014.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) promovida contra la actuación regularizadora descrita practicada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid.

**Segundo.** Se plantea, como primera cuestión a analizar, si fue correcto el procedimiento seguido por la Oficina Gestora para acordar la regularización. Más concretamente, si dadas las facultades y/o posibilidades que, conforme a la normativa vigente, son propias de cada procedimiento tributario, resulta correcto y conforme a derecho regularizar una operación por el ITP y AJD en virtud del artículo 108.2 Ley 24/1988, de 28 de Julio, Ley del Mercado de Valores por un órgano de gestión tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación limitada pues, según plantea la reclamante, deben considerarse ciertas limitaciones a la hora de examinar la contabilidad mercantil de una sociedad en una actuación de este tipo.

La LGT regula el procedimiento de comprobación limitada en los artículos 136 a 140. Dispone el artículo 136 que:

- “1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.
2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:
  - a. Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
  - b. Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
  - c. Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
  - d. Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.
3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.
4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley”.

En relación con ello, en la propia Exposición de Motivos de la LGT ya se anticipaba que “El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, (...)”.

En conexión con el referido artículo 136, el artículo 139 del mismo texto legal prevé como una de las posibles formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada “*el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada*”.

Por su parte, las funciones y facultades de la inspección tributaria se encuentran reguladas en los artículos 141 y siguientes. Y así, tras disponer el citado artículo 141 que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas tanto a la “*investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración*” como a la “*comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios*”, precisa el artículo 142 cuáles son las facultades de las cuales se dota a la Administración en este procedimiento de inspección, para el cumplimiento de los fines indicados, entre las que destaca, a los efectos que aquí nos interesan, las de su apartado primero:

“*Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias*”.

**Tercero.** Interesa destacar que, sobre esta cuestión, ya se ha pronunciado este Tribunal Central, particularmente con la Resolución de 29 de Noviembre de 2012 (RG 3186-2011) con la que se resolvía un Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio, remarcando que, a la vista de diversos pronunciamientos jurisprudenciales como las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (Rec. n.º 2431/2010) y de 1 de diciembre de 2011, (Rec. n.º 1114/2009) y en aplicación de la normativa expuesta, la conclusión no puede ser distinta a que:

“*(...) en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil -ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados-, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil*”.

En este caso, la actuación administrativa se fundamenta en la comprobación de si la operación llevada a cabo por X, S.A. (la adquisición de unos paquetes accionariales de dos entidades) puede quedar sometida a gravamen en aplicación del artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores. Dicho precepto, en su versión vigente a la fecha de formalización de la operación (12 de Julio de 2007), disponía que:

“1. *La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

2. *Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:*

a) *Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.*

*A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

1ª *Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.*

2ª *No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los 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.*

3ª *El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.*

4ª *El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.*

*Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.*

*En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.*

- b) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.
3. En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:
- a) En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta Norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.
- Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquéllas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles.*
- b) En los supuestos a que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.
4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 de este artículo no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores
- No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.”*

Resulta evidente que, a la vista de lo expuesto, es absolutamente imprescindible para determinar si a una operación de adquisición de valores le resulta de aplicación la excepción (artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores) a la regla general de exención (artículo 108.1 Ley del Mercado de Valores) el examen o comprobación de información o documentación de naturaleza contable de las entidades intervinientes en el negocio pues deben verificarse, entre otras cuestiones, qué bienes integrados en el activo de la sociedad cuyos títulos son objeto de la compraventa han de considerarse bienes inmuebles a éstos efectos, cuál es su valor real y cuál es la proporción que aquéllos representan con respecto al activo total de la sociedad, que también debe valorarse con atención a ciertas reglas y matices.

En definitiva, que **este Tribunal Central ha de estimar la pretensión planteada por la entidad reclamante y confirmar que un órgano administrativo – tributario no puede proceder a la regularización de una operación por el ITP y AJD, modalidad Transmisiones Onerosas, en aplicación de la regla excepcional del artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores sin examinar la contabilidad mercantil, por lo que no resulta conforme a derecho hacerlo utilizando un trámite procedimental en el que, por ley, está vedada dicha facultad para el actuario, pues con ello . En un caso como el aquí planteado, la Administración debería haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado y haber comenzado la tramitación de un procedimiento inspector, que incluyera el objeto de la comprobación limitada en cumplimiento de lo previsto en el ya referido artículo 139.1 LGT.**

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la Reclamación Económico-Administrativa promovida por X, S.A., contra liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) dictada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, ACUERDA: Estimarla, disponiendo la anulación del acto impugnado de acuerdo con los fundamentos de la presente resolución.

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: ILLES BALEARS

### DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

*Transcribimos los artículos referentes a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados e impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como las normas de gestión tributaria:*

#### TÍTULO II

##### Obligaciones formales y normas de gestión

#### CAPÍTULO I

##### Normas comunes al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y al impuesto sobre sucesiones y donaciones

**Artículo 75.** *Lugar y forma de presentación de las declaraciones.*

1. Las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados deberán presentarse ante los órganos que se determinen por una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos.

Cuando el órgano o la oficina liquidadora donde se presente la declaración o autoliquidación de los impuestos a que se refiere el párrafo anterior de este artículo se considere incompetente, dicho órgano u oficina deberá remitir la documentación correspondiente al órgano u oficina que considere competente. La remisión se hará de oficio y sin necesidad de notificación personal a la persona interesada.

2. El consejero de Hacienda y Presupuestos podrá autorizar la presentación de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones de los impuestos a que se refiere el apartado anterior del presente artículo ante las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario a cargo de los registradores de la propiedad o ante las oficinas liquidadoras a cargo de los registradores mercantiles, a las cuales también se les podrá encomendar funciones de gestión y liquidación de los citados impuestos. Asimismo, el consejero de Hacienda y Presupuestos podrá suscribir acuerdos con otras administraciones públicas, y con las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el artículo 92 de la Ley General Tributaria, para hacer efectiva la colaboración externa en la presentación y en la gestión tributaria de las mencionadas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.

3. Mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos se establecerán los supuestos en que pueda exigirse la presentación y pago de las autoliquidaciones por medios telemáticos en aquellos tributos o modalidades de estos tributos que se puedan presentar de dicha manera.

**Artículo 76.** *Acuerdos previos de valoración.*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley General Tributaria y de acuerdo con lo previsto en el artículo 91 de esta misma Ley, los contribuyentes del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados podrán solicitar a la Administración tributaria autonómica que determine, con carácter previo y vinculante, la valoración de las rentas, productos, bienes, gastos y otros elementos del hecho imponible de dichos impuestos.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito dos meses antes de la realización del hecho imponible, a excepción de la de las adquisiciones por causa de muerte sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones, que deberá presentarse tres meses antes de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente. Deberá adjuntarse a la solicitud una propuesta de valoración que, en el caso de bienes inmuebles, tendrá que ser suscrita por un perito con título suficiente para realizar la valoración.

3. La Administración tributaria autonómica podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el contribuyente. Para hacerlo, podrá requerir los documentos que considere oportunos para una correcta valoración de los bienes.
4. La valoración de la Administración tributaria autonómica deberá emitirse por escrito, con indicación de su carácter vinculante, del supuesto de hecho al cual se refiere y del impuesto al cual se aplica, en el plazo máximo de dos meses desde que se haya presentado la solicitud. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados, por causas no imputables al contribuyente, implicará la aceptación de los valores por él propuestos. La Administración tributaria estará obligada a aplicar al contribuyente los valores expresados en el acuerdo, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 5 del artículo 91 de la Ley General Tributaria.
5. El acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de seis meses.
6. Los contribuyentes no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos de valoración regulados en este artículo, sin perjuicio de que lo puedan hacer contra las liquidaciones que dicten ulteriormente.

## *Artículo 77. Requisitos para la presentación y el pago de los impuestos.*

1. El pago de las deudas tributarias y la presentación de las declaraciones tributarias y de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o al impuesto sobre sucesiones y donaciones, cuyos rendimientos correspondan a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, se ajustarán a los siguientes requisitos:

- a) El pago de las deudas correspondientes a los citados tributos cedidos se considerará válido y tendrá efectos liberatorios únicamente en los supuestos en que dichos pagos se efectúen a favor de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, en cuentas autorizadas o restringidas titularidad de la Administración tributaria autonómica y utilizando los modelos de declaración aprobados por una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos.
- b) El pago de estos impuestos se entenderá acreditado cuando el documento presentado lleve incorporada la nota justificativa del pago y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la declaración tributaria debidamente diligenciada por el ente, órgano u oficina competente de la Administración tributaria autonómica, con los requisitos señalados en la letra a anterior, y conste en la diligencia el pago del tributo o la declaración de no sujeción o del beneficio fiscal aplicable. Dicha nota justificativa únicamente podrá ser expedida por el ente, órgano u oficina competente de la Administración tributaria autonómica.v

En el supuesto de declaraciones tributarias cuya presentación o pago se hayan efectuado por medios telemáticos habilitados por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, la acreditación de la presentación y del pago se considerará efectuada con la simple aportación del correspondiente modelo de pago telemático aprobado por una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos, en el que constará el justificante de la presentación de la declaración.

- c) Los pagos de los citados impuestos que se realicen a órganos de recaudación ajenos a la organización de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, sin que exista convenio a estos efectos ni cualquier otro instrumento jurídico o título habilitante que justifique su competencia, o a personas no autorizadas para la recaudación de tributos, no liberarán al deudor de su obligación de pago ante la Administración tributaria autonómica.
2. La admisión por parte de autoridades o funcionarios de documentos presentados ante ellos para finalidades distintas a la liquidación de los impuestos citados sin que se acredite el pago de la deuda tributaria o la presentación de la declaración tributaria ante los órganos competentes de la Administración tributaria autonómica, en los términos indicados en el apartado 1 de este artículo, podrá dar lugar a la aplicación de las responsabilidades o de las sanciones que, en su caso, procedan de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria, en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el artículo 8.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En todo caso, el incumplimiento de los requisitos de pago y presentación previstos en el apartado 1 de este artículo dará lugar al cierre registral a que se refiere el artículo 122 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, y el artículo 100 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

## *Artículo 78. Obligaciones de los registradores de la propiedad.*

1. A los efectos de mejorar el control de los hechos imponible cuyo rendimiento deba corresponder a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears de acuerdo con los puntos de conexión territoriales previstos en los artículos 32 y 33 de la Ley 22/2009, los registradores de la propiedad radicados en el ámbito territorial de las Illes Balears deberán poner en conocimiento de la Administración tributaria autonómica los actos y contratos que se presenten a inscripción en los correspondientes registros

y que hayan dado lugar a la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o del impuesto sobre sucesiones y donaciones en otras comunidades autónomas. por una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos deberán regularse el procedimiento y, en particular, los plazos y los modelos para hacer efectiva dicha obligación de comunicación.

2. De acuerdo con lo previsto en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el artículo 54.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y con la finalidad de comprobar que efectivamente se han llevado a cabo el pago y la presentación de los documentos a liquidar por cualquiera de estos impuestos ante los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, el consejero de Hacienda y Presupuestos deberá establecer, mediante una orden, la forma de justificación del pago y de la presentación de dichos documentos ante los registros en los que tengan que inscribirse, así como el procedimiento para que los registradores de la propiedad radicados dentro del ámbito territorial de las Illes Balears puedan verificar por procedimientos telemáticos la realidad del ingreso y de la presentación de los documentos.

#### *Artículo 79. Obligaciones de los notarios.*

1. El cumplimiento de las obligaciones formales de los notarios a que se refieren el artículo 32.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 52 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se realizará en la forma que se determine mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos. La información podrá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por vía telemática en las condiciones y el diseño que se aprueben mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos, el cual, además, podrá establecer las circunstancias en que esta presentación sea obligatoria y los correspondientes plazos.
2. En desarrollo de los servicios de la sociedad de la información y con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, los notarios que ejerzan sus funciones dentro del ámbito territorial de las Illes Balears y en relación con los documentos notariales por ellos autorizados sometidos a tributación por algún concepto impositivo cuya competencia de gestión tributaria corresponda a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, tendrán que remitir, a solicitud del contribuyente o de su representante, las copias autorizadas de las matrices a la Administración tributaria autonómica a efectos de la liquidación de los tributos correspondientes, en los términos previstos en el artículo 17 bis de la Ley Orgánica del Notariado de 28 de mayo de 1862.

Las condiciones y el diseño para la remisión de esta documentación por vía telemática, así como los plazos y el resto de requisitos exigibles, se establecerán por una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos.

3. Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y el acceso telemático a los registros públicos de los documentos por ellos autorizados, los notarios que ejerzan sus funciones dentro del ámbito territorial de las Illes Balears deberán remitir al ente, órgano u oficina competente de la Administración tributaria autonómica una declaración informativa notarial en la que deberán constar todos los datos necesarios para la correcta liquidación de los actos y contratos contenidos en los documentos públicos por ellos autorizados y que estén sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Además, asumirán la responsabilidad de la veracidad y la correcta cumplimentación de los datos reflejados en dicha declaración informativa.

Mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos se aprobará el modelo de esta declaración informativa, así como los plazos y el procedimiento para su remisión a la Administración tributaria autonómica.

El cumplimiento de dicha obligación formal por parte de los notarios les eximirá de la obligación de remitir a la Administración tributaria autonómica, por vía telemática y a los efectos de la liquidación que corresponda, las copias autorizadas de las matrices a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

4. Asimismo, cuando los documentos autorizados por los notarios contengan préstamos hipotecarios o de cualquier otro tipo sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la declaración informativa que han de remitir a la Administración tributaria autonómica en virtud del apartado 1 de este artículo, deberá hacerse constar el valor de tasación del inmueble objeto de adquisición y de financiación por medio de la operación de crédito documentada. No obstante, no será necesaria la remisión de dicha información en los casos en que el valor de tasación figure expresamente en el propio documento público autorizado.

#### *Artículo 80. Tasación pericial contradictoria.*

1. Por lo que respecta a la corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores mediante cualquiera de los medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, las personas interesadas podrán promover la tasación pericial contradictoria mediante una solicitud presentada en el plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación

efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente, o contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

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

2. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, a la que se refiere el apartado 1, determinará la suspensión de la ejecutividad de la liquidación y del plazo para la interposición de un recurso o una reclamación.

#### **Artículo 81.** *Remuneración de los peritos en el procedimiento de tasación pericial contradictoria.*

Mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos se podrá determinar la remuneración máxima que se satisfará a los peritos terceros que intervengan en tasaciones periciales contradictorias, para que haya información pública suficiente sobre los costes de la tramitación de dicho procedimiento.

## CAPÍTULO II

### Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

#### **Artículo 82.** *Plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones.*

Conforme a lo previsto en el artículo 49.2 de la Ley 22/2009, el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de un mes que se contará desde el momento en que se cause el acto o contrato.

#### **Artículo 83.** *Declaración conjunta.*

Los sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados podrán optar por realizar una autoliquidación conjunta cuando de un mismo documento se desprenda la existencia de varios hechos imposables o de varios sujetos pasivos. Mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos se aprobarán los modelos normalizados para la presentación de las autoliquidaciones conjuntas.

#### **Artículo 84.** *Escrituras de cancelación hipotecaria y anotaciones preventivas en registros públicos por razón de mandamientos administrativos.*

1. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 51 y 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no será obligatorio que los sujetos pasivos presenten ante la Administración tributaria autonómica las escrituras públicas mediante las que se formalice, exclusivamente, la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles, cuando dicha cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y esté exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con el artículo 45, apartado 1, letra B, punto 18, del citado Texto Refundido. El mismo régimen es aplicable a los mandamientos administrativos que hayan de dar lugar a las anotaciones preventivas en los registros públicos a que se refiere el artículo 40.2 del citado Texto Refundido, o a la cancelación de dichas anotaciones. De acuerdo con ello, lo establecido en el artículo 51.1 de dicho Texto Refundido se entenderá cumplido mediante la presentación de la escritura pública o del mandamiento administrativo correspondiente ante el registro público competente.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los deberes notariales de remisión de la información relativa a las escrituras, de acuerdo con el artículo 52 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### **Artículo 85.** *Obligaciones formales de las empresas de subastas y demás entidades que organicen subastas de bienes.*

Sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria, las entidades que organicen subastas de bienes estarán obligadas a remitir a la Administración tributaria autonómica, la primera quincena de cada trimestre, una lista de las transmisiones de bienes en las que hayan intervenido, efectuadas durante el trimestre anterior. Esta lista deberá comprender los datos de identificación del transmitente y del adquirente, la fecha de la transmisión, una descripción del bien subastado y el precio final de adjudicación.

## CAPÍTULO III

### Impuesto sobre sucesiones y donaciones

#### Sección 1.ª Obligaciones formales

##### Artículo 86. *Presentación de la autoliquidación.*

1. Dentro de los plazos que se señalan en el artículo 90 de este texto refundido, los sujetos pasivos presentarán una autoliquidación en la que deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria.
2. Mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos podrán aprobarse modelos normalizados para la presentación de las autoliquidaciones del impuesto, y se podrán establecer modelos simplificados para las adquisiciones por causa de muerte en los casos en que la naturaleza de los bienes integrantes del caudal relicto, el número de herederos existentes o cualesquiera otras circunstancias así lo aconsejen.

##### Artículo 87. *Declaración conjunta.*

Los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones y donaciones podrán optar por realizar una autoliquidación conjunta cuando de un mismo documento se desprenda la existencia de varios sujetos pasivos. Mediante una orden del consejero de Hacienda y Presupuestos se aprobarán los modelos normalizados para la presentación de las autoliquidaciones conjuntas.

##### Artículo 88. *Obligación de presentar otros documentos en relación con las transmisiones por causa de muerte.*

1. En las transmisiones por causa de muerte, junto con la autoliquidación del impuesto, el sujeto pasivo deberá aportar los documentos que se indican a continuación:
  - a. Certificados de defunción del causante y del registro general de actos de última voluntad.
  - b. Una copia autorizada de las disposiciones testamentarias si las hay y, en su defecto, testimonio de la declaración de herederos. En el caso de sucesión intestada, si no está hecha la declaración judicial de herederos, se presentará una relación de los presuntos herederos con expresión de su parentesco con el causante.
  - c. Un ejemplar de los contratos de seguro concertados por el causante o del certificado expedido por la entidad aseguradora en el caso de seguro colectivo, aun cuando hayan sido objeto, con anterioridad, de liquidación parcial.
  - d. Justificación documental de las cargas, los gravámenes, las deudas y los gastos cuya deducción se solicite, de la edad de los causahabientes menores de 21 años y, en su caso, de los saldos de depósitos y cuentas en entidades financieras; del valor teórico de las participaciones en el capital de entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en bolsa, y del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión.
  - e. Un certificado expedido por la entidad financiera correspondiente relativo a cada depósito o cuenta de que sea titular el causante, en el que constarán los movimientos efectuados dentro del año natural anterior a su muerte.
2. Reglamentariamente se podrán establecer los supuestos en los que se puede eximir a los sujetos pasivos de la presentación de esta documentación, o substituirse por otra.
3. Sin perjuicio de la obligación de presentar la citada documentación, la Administración podrá solicitar, en ejercicio de sus facultades de comprobación y en el decurso del correspondiente procedimiento de gestión o inspección, cualquier otra documentación que estime necesaria, de acuerdo con la normativa aplicable.

##### Artículo 89. *Obligación de presentar otros documentos en relación con las transmisiones lucrativas entre vivos.*

1. En caso de que se solicite la aplicación de la reducción por adquisición de vivienda habitual por parte de determinados colectivos regulada en el artículo 48 de este texto refundido, junto con la autoliquidación del impuesto, el sujeto pasivo deberá presentar aquellos documentos que justifiquen el cumplimiento de los requisitos que se exigen en cada caso.
2. Sin perjuicio de la obligación de aportar la citada documentación, la Administración podrá solicitar, en ejercicio de sus facultades de comprobación y en el decurso del correspondiente procedimiento de gestión o inspección, cualquier otra documentación que estime necesaria, de acuerdo con la normativa aplicable.

##### Artículo 90. *Plazos de presentación.*

1. En el caso de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, el plazo para la presentación de la autoliquidación será de seis meses que se contarán desde la fecha de la muerte del causante o desde aquella en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.



El mismo plazo será aplicable para el caso de las consolidaciones de dominio que se produzcan por la muerte del usufructuario, aunque el desmembramiento del dominio se haya realizado por actos entre vivos.

2. En los demás supuestos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones, el plazo de presentación será de un mes que se contará desde la fecha en que se cause el acto o contrato. No obstante, este plazo será de un mes y diez días naturales si la presentación y el pago de las autoliquidaciones se efectúan por vía telemática. Este plazo podrá ser modificado reglamentariamente.

## Sección 2.<sup>a</sup> Normas de gestión tributaria

### Artículo 91. Plazo de resolución y notificación en los procedimientos de gestión.

1. En el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones y en relación con los diversos procedimientos de gestión tributaria, el plazo máximo para resolver y notificar será de seis meses, transcurrido el cual se producirá la caducidad del procedimiento.
2. A los efectos de entender cumplida la obligación de notificar la resolución correspondiente dentro del citado plazo, serán aplicables las reglas que contiene el artículo 104.2 de la Ley General Tributaria. En particular, y entre otros supuestos que pueden fijarse reglamentariamente, la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores será causa de suspensión del cómputo del plazo de caducidad de los demás procedimientos de gestión.
3. El plazo para resolver y notificar podrá ampliarse, con el alcance y los requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 6 meses, cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:
  - a. Cuando las actuaciones revistan una especial complejidad. A tales efectos, se entenderá que se cumple esta circunstancia, entre otros supuestos, cuando concurra alguno de los siguientes hechos:
    - 1.º Un número elevado de causahabientes en la sucesión o la existencia de desavenencias entre ellos que incidan en la tramitación del procedimiento.
    - 2.º Un número elevado de bienes de la herencia o donación respecto de los cuales el obligado o los obligados tributarios soliciten la aplicación de la reducción correspondiente de entre aquéllas reguladas en las secciones 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup>, respectivamente, del capítulo IV del título I de este texto refundido, especialmente aquellas referidas a la adquisición de bienes o derechos afectos a actividades económicas o a la adquisición de participaciones en entidades.
    - 3.º La dispersión geográfica de los bienes o las actividades del causante, especialmente en el caso de bienes situados fuera del territorio de las Illes Balears.
    - 4.º Cualesquiera otras circunstancias que se establezcan reglamentariamente.
  - b. Cuando en el desarrollo de las actuaciones se descubra que ha habido ocultación de bienes por parte del obligado tributario.
4. Los acuerdos de ampliación del plazo para resolver y notificar, en todos los casos, deberán ser motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

### Artículo 92. Pago del impuesto.

1. Salvo los supuestos de autoliquidación, en los que el pago se efectuará dentro de los plazos señalados en el artículo 90 de este texto refundido, el pago de las liquidaciones practicadas por la Administración por este impuesto deberá realizarse dentro de los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.
2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes culturales de interés nacional, bienes culturales de interés local y bienes muebles catalogados, calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 12/1998, de 21 de diciembre, del Patrimonio Histórico de las Illes Balears; de bienes inscritos y catalogados del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas, de acuerdo con la normativa específica que los regule, y de bienes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

### Artículo 93. Cómputo del plazo de prescripción en el caso de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros.

En el caso de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria se iniciará cuando se presente la escritura ante cualquier administración territorial española, a no ser que un tratado, convenio o acuerdo internacional, suscrito por España, fije otra fecha de inicio del plazo citado.

Para consultar el texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

<http://www.caib.es/eboibfront/es/2014/8327/541437/decreto-legislativo-1-2014-de-6-de-junio>

## Tributos Municipales

- **TRIBUNAL SUPREMO**

- **IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**

- » Sentencia de 30 de mayo de 2014 ..... 43

- **TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

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

- » Proyecto de reparcelación sujeto a condición resolutoria o suspensiva ..... 51
    - » Aplicación del régimen especial de fusiones ..... 51
    - » Adjudicación de una finca como consecuencia de la ejecución de un proyecto de compensación .... 52
    - » Expropiación forzosa ..... 52
    - » Impugnación de valores catastrales ..... 52
    - » Condición suspensiva: Devengo ..... 53
    - » Expropiación forzosa: Devengo en el momento en que se suscribió el acta de ocupación y pago ..... 53

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Bienes Inmuebles

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE MAYO DE 2014

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Interpone el Abogado del Estado el presente recurso de casación en interés de la ley contra la sentencia de 26 de Marzo de 2013 (JT 2013, 736) de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la valoración de un inmueble, clasificado en el Plan General de Ordenación Urbana de Badajoz como suelo urbanizable con condiciones, en cuanto la ordenación detallada exige la aprobación de un Plan Parcial como planeamiento de desarrollo, por considerar que la correcta interpretación del art. 7.2 del TRLCI (RCL 2004, 599) obligaba a concluir que sólo pueden considerarse urbanos a efectos catastrales los inmuebles considerados en el Plan General como urbanizables cuando el desarrollo de su actividad de ejecución no dependa de la aprobación del instrumento urbanístico que tiene por finalidad su ordenación detallada.

La representación estatal mantiene que la doctrina que sienta la sentencia dictada es gravemente dañosa para el interés general y además claramente errónea y no ajustada a Derecho.

Se considera gravemente dañosa para el interés general, ya que la generalización del criterio en ella mantenido pone en cuestión la correcta aplicación de la totalidad de las ponencias de valores totales y parciales, en la medida en que la generalidad de estas ponencias incluyen criterios, módulos de valoración y demás elementos precisos para la determinación del valor catastral, como suelo de naturaleza urbana, del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos delimitados, análogo al que constituye el objeto del recurso.

Acompaña estudio sobre el amplio número de inmuebles en todo el territorio que se ven afectados (más de 900.000), y sobre la cuantificación del daño económico directo derivado del criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el periodo 2010-2013, por los inmuebles del municipio de Badajoz, haciendo constar también la existencia de otras diez sentencias sobre la misma cuestión, y de la impugnación de siete resoluciones del TEAR de Extremadura, sin que exista constancia de su resolución, si bien, previsiblemente, ésta se dictará también en sentido desfavorable para la Administración, en la línea asimismo seguida por otros órganos judiciales como el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Valencia (sentencia 118/2013), el Tribunal Superior de Justicia de Murcia (sentencias 93 y 293/2013), y por el propio Tribunal Superior de Extremadura en la sentencia 472/2013 (PROV 2013, 205394), dictada en relación con un inmueble ubicado en el municipio de Serradilla (Cáceres).

Según la representación estatal, la disminución del valor catastral que se deriva de las sentencias dictadas tendría su efecto más inmediato en la cuota tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin perjuicio de su incidencia además en otros impuestos estatales, autonómicos y locales (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

Por otro lado, la Abogacía del Estado defiende que la sentencia recurrida es errónea y contraria a Derecho, por los siguientes argumentos:

A) Infracción del artículo 7.2.b) del TRLCI, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por errónea interpretación.

El defensor de la Administración considera que el precepto contempla dos situaciones posibles para que el suelo urbanizable pueda ser calificado como inmueble de naturaleza urbana a efectos catastrales:

«1ª.- Que se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados.

2ª.- Que, pese a no reunir previamente el carácter de sectorizado o delimitado, se hayan establecido con posterioridad las determinaciones para su desarrollo mediante la aprobación del correspondiente instrumento urbanístico».

Partiendo de esta premisa, rechaza el criterio de la Sala de instancia, en tanto que ésta «exige, además de la sectorización o inclusión en ámbitos espaciales delimitados, el establecimiento de su ordenación detallada por el propio Plan General de Ordenación Urbana del municipio o por algún instrumento de desarrollo»

Sostiene que la ley no lo demanda en forma alguna, y que por ello incurre la Sentencia impugnada en un exceso, al exigir que esté establecida la ordenación detallada del terreno urbanizable, «requerimiento éste que pertenece, con carácter general, a una fase o actuación posterior de la ordenación urbanística, en la que quedan fijadas, entre otras condiciones, las edificabilidades netas de las parcelas o los usos pomenorizados». Este posicionamiento de los jueces a quo entiendo que «resulta incoherente con lo dispuesto en el artículo 30 del TRLCI, que regula el procedimiento simplificado de valoración colectiva, cuyo apartado 2, c) establece un mecanismo específico de valoración para aquellos supuestos en los que el suelo cambie de naturaleza al adquirir la condición de urbanizable y estar incluido en sectores o ámbitos delimitados, pero no se haya aprobado aún el correspondiente planeamiento de desarrollo»

Expone, en fin, que «[l]a norma por la que se determinan los módulos de valoración, a efectos de lo preceptuado en el artículo 30 del TRLCI es la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre (RCL 2006, 1887, 1941 y 1958), que nuevamente incide en el carácter urbano de este tipo de suelos al determinar que: “[l]a orden establece, en primer lugar, los módulos que pueden ser aplicados en la valoración catastral del suelo que adquiera o haya adquirido la naturaleza urbana al ser clasificado por el planeamiento como urbanizable, siempre que haya sido incluido en sectores o ámbitos delimitados y hasta tanto se produzca la aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle”».

B) Indebida aplicación de los criterios de clasificación del suelo que contiene el vigente TRLS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio (RCL 2008, 1260).

Asevera que «la normativa catastral contiene una regulación propia de esta materia, que se aplica exclusivamente en el ámbito de la determinación de la naturaleza urbana o rústica de los terrenos a efectos puramente catastrales, circunstancia ésta que resulta aún más patente desde la modificación introducida en el artículo 7 del texto refundido por la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) [...], que elimina la remisión a la Ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959), sobre Régimen del Suelo y Valoraciones», recordando que en «el artículo 23.1, a) del TRLCI, las circunstancias urbanísticas que afectan al suelo constituyen uno de los parámetros tenidos en cuenta en la determinación del valor catastral».

Insiste en que «el fallo dictado por el Tribunal en modo alguno puede sustentarse en el artículo 7.2, b) del TRLCI, pero tampoco en el mencionado artículo 12.2.b) del texto refundido de la Ley del Suelo », porque «[l]a exposición de motivos del texto refundido de la Ley del Suelo refleja con claridad el objeto y finalidad de esta norma, cuando declara que “no es ésta una Ley urbanística”, sino “una Ley concebida a partir del deslinde competencial establecido en estas materias por el bloque de constitucionalidad” y, “[e]n coherencia con ese reparto competencial, el citado texto legal prescinde por primera vez de regular materias específicamente urbanísticas», definiendo, no obstante, «los dos estados básicos en que puede encontrarse el suelo según sea su situación -rural o urbano-, pero esta clasificación debe circunscribirse, por quedar así establecido en su artículo 12.1, a los efectos exclusivos de la propia Ley, sin que resulte lícito extenderla a otros ámbitos como el de la valoración catastral».

Considera que la necesaria separación e independencia entre las normas catastrales y las urbanísticas, en tanto que responden a motivaciones y a finalidades distintas, se ve reforzada por el criterio contenido en la «sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007 (RJ 2007, 3303) [RC 5598/01, FD Primero]», que le «resulta suficientemente esclarecedora respecto a la separación existente entre la normativa urbanística y la tributaria-catastral».

Concluye que «la clasificación del suelo establecida por la legislación urbanística debe circunscribirse en su aplicación, exclusivamente, a aquellas materias y a aquellos fines previstos en la misma, entre ellos a las valoraciones realizadas a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial, al margen, por tanto, de la valoración catastral, que ha de regirse por su propia normativa específica».

C) Precedente administrativo.

Cita la resolución núm. 03215/2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central, fechada el 13 de septiembre de 2012, por la que fue resuelto un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora General del Catastro contra una resolución del TEAR de Castilla y León dictada el 21 de noviembre de 2011.

En esta resolución el Tribunal Regional estimaba las alegaciones del recurrente por entender que el inmueble que constituía el objeto de la impugnación no tenía la consideración de suelo de naturaleza urbana, «debiéndose valorar dicha parcela como rústica en tanto no se apruebe el planeamiento de desarrollo»>>. Es preciso señalar que la citada parcela, de acuerdo con el Plan General de Ordenación Urbana de León, estaba clasificada como suelo urbanizable, dentro de la categoría de urbanizable delimitado, e incluida en el sector denominado ULD-25- 03, para el que dicho planeamiento establece las correspondientes condiciones para su desarrollo.

El Tribunal Económico-administrativo Central fijó la siguiente doctrina: "El art. 7.2, b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario no exige, a efectos de la consideración como suelo de naturaleza urbana del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados, la aprobación de un instrumento urbanístico que determine su ordenación detallada".

**Segundo.** Sin embargo, la parte recurrida, niega que concurren los presupuestos establecidos en la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) para la viabilidad del recurso, pues la resolución, aparte de ser ajustada a Derecho, no es gravemente dañosa para el interés general, ya que tiene por objeto únicamente una problemática del Ayuntamiento de Badajoz y por ello la argumentación que condiciona la resolución se centra en el Plan General de Ordenación Urbana de la Ciudad, no siendo extrapolable al resto del territorio nacional, salvo a municipios que tuvieran un Plan General idéntico al de Badajoz.

En definitiva, considera que la sentencia no afecta a la interpretación de una norma estatal con carácter general, aunque, lógicamente, en el conjunto de su argumentación tiene que referirse al art. 7. 2. b) del TRLCI (RCL 2004, 599), por estar ante la impugnación de un valor catastral, pero sin que la interpretación del precepto pueda ser extrapolable a la determinación del valor catastral de cualquier municipio del Estado español.

No podemos aceptar la inadmisibilidad planteada por la representación de la Fundación Hija de Pepe Reyes, Dolores Bas de Arús, toda vez que el recurso está referido a la interpretación del art. 7.2 b) del TRLCI, no sobre una normativa autonómica o local como aduce dicha parte, y la concurrencia del grave daño a los intereses generales se encuentra debidamente justificada, a juicio de la Sala, ante los diversos factores a que se refiere la Abogacía del Estado, en su escrito de interposición, tales como el importante número de ponencias de valores totales y parciales afectadas, la importancia de la cuantía de las variaciones del valor catastral de los inmuebles, el número de procesos administrativos existentes sobre la misma materia y sentencias ya dictadas. Datos todos ellos que no han sido desvirtuados por la contraparte, y que permiten estimar razonablemente, como mantiene el Ministerio Fiscal, que la repercusión económica puede ser importante, así como probable la repetición de litigios como el presente, lo que hace necesaria una doctrina uniforme sobre esta materia, al objeto de evitar un tratamiento desigual en los distintos lugares del territorio en la aplicación del art. 7.2 b) del TRLCI.

**Tercero.** Rechazado el óbice procesal, procede entrar a examinar el fondo del recurso, siendo preciso recordar, ante todo, la evolución normativa que ha tenido esta materia.

#### *I. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la nueva Ley del Catastro Inmobiliario.*

Comenzaremos precisando que la Ley 51/2002 de 27 de Diciembre (RCL 2002, 3053), de reforma de la Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851), reguladora de las Haciendas Locales, supuso una nueva y completa regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al hacer desaparecer la materia catastral de la misma, que pasó a la normativa reguladora de la institución catastral, lo que dio lugar a la Ley 48/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3013), del Catastro Inmobiliario.

Por lo que respecta al hecho imponible de ese impuesto, el artículo 62, aparte de establecer sobre qué bienes inmuebles va a recaer el tributo, remite en cuanto a la definición de los mismos a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

La definición catastral se recogió en el artículo 2 de la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599), cuyo apartado 1 estableció:

"A los exclusivos efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble, la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble".

Por otra parte, la naturaleza del suelo dependía de las determinaciones del planeamiento urbanístico al señalar el apartado 4 que:

"Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano, el que de conformidad con la disposición adicional segunda de la ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959), sobre régimen del suelo y valoraciones, tenga la consideración de urbanizable y el que reúne las características contenidas en el artículo 8 de la citada ley. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a las anteriores según la legislación autonómica. Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales".

Estas reformas hicieron necesaria la aprobación de los textos refundidos actualmente vigentes en materia catastral y de hacienda local. Concretamente, se promulgaron tanto el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 599), que aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, como el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), que aprobaba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

*II Relación entre los valores contenidos en la legislación urbanística y los catastrales.*

El legislador del IBI había distinguido entre el suelo y las construcciones.

El art. 62.a) de la LRHL contemplaba los criterios para calificar el suelo considerando los inmuebles de naturaleza urbana, a efectos del impuesto, siguiendo los conceptos urbanísticos.

En primer lugar, pertenecían a esta clase de inmuebles el suelo urbano, el susceptible de urbanización; el urbanizable programado, y el urbanizable no programado, desde el momento en que se aprobase el correspondiente programa de actuación urbanística. Se trataba de categorías conocidas y exhaustivamente reguladas por las normas urbanísticas, concretamente por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio (RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485). Bastaba, por tanto, que los inmuebles estuviesen así clasificados por el correspondiente instrumento urbanístico para que automáticamente quedasen adscritos a los bienes de naturaleza urbana.

En los municipios con plan general, era éste el que determinaba la ubicación del suelo urbano, el urbanizable programado y el no urbanizable. Dicho plan regulaba pormenorizadamente el suelo urbano, pero no así el urbanizable programado, que exigía un plan parcial previo, que efectuase aquella concreción. La programación ulterior del suelo que inicialmente se calificaba por el Plan General como urbanizable no programado se canalizaba mediante los Programas de Actuación Urbanística. Hasta que no se llevase a cabo un programa de esta clase, el suelo urbanizable no programado conservaba las mismas limitaciones que el suelo no urbanizable (art. 18.1 del TRLS (RCL 2008, 1260)).

La siguiente normativa urbanística vino constituida por la Ley 6/1998, de 13 de abril sobre régimen del suelo y valoraciones.

El artículo 8 recogía una noción de suelo urbano, señalando “que tendrán tal condición de suelo urbano, a los efectos de dicha ley: a) El suelo ya transformado por contar, como mínimo, con acceso rodado, abastecimiento de aguas, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica o por estar consolidados por la edificación en la forma y con las características establecidas por la legislación urbanística; b) Los terrenos que en ejecución del planeamiento hayan sido urbanizados de acuerdo con el mismo”.

Por otra parte, diferenciaba dos tipos de suelo urbanizable; aquél cuyos ámbitos se encontraban delimitados por el planeamiento general o se hubieran establecido las condiciones para su desarrollo (art. 16.1), y aquél otro que no se encontrara en esta situación.

La definición del suelo urbano sirvió como base para lo establecido en el art. 7.2 del TRLCI, en su redacción original, al indicarse en él que se entendía por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tuviesen la consideración de urbanizables según el planeamiento y estuviesen incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrollase, y el que reuniese las características contenidas en el art. 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, teniendo la misma consideración aquellos suelos en los que pudiesen ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica, concluyendo que se exceptuaba de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integrase los bienes inmuebles de características especiales.

*III La Ley 8/2007, de 28 de mayo (RCL 2007, 1020), del Suelo.*

Sin embargo, en el Proyecto de Ley del Suelo, aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el 14 de Julio de 2006, se suprimió la definición de suelo urbano recogida en el citado art. 8 de la Ley 6/1998, a la que expresamente deroga, prescindiéndose en dicho Proyecto de tal noción, al indicarse en su art. 12 que todo el suelo se encuentra, a los efectos de dicha nueva ley, en una de las situaciones de suelo rural o de suelo urbanizado.

Este proyecto de Ley dio lugar a la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del Suelo, que deroga la Ley 6/1998 de 13 de abril (en la actualidad hay que estar a su Texto Refundido aprobado por Real Decreto 2/2008, de 20 de junio).

La nueva Ley, de un lado, eliminó la anterior distinción de tres clases de suelo, urbano, urbanizable y no urbanizable existentes, reduciendo la tipología de suelo a dos, el que está en situación de urbanizado y el que está en situación de rural; y de otro lado, modifica el método para valorar el suelo en función de esa situación física del terreno, con lo que se elimina la consideración de las expectativas que se deriven de los procesos urbanísticos que estén o puedan estar en curso.

Pese a su denominación, no se trata de una ley urbanística, sino, como señala su artículo 1, de una ley encaminada a regular las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales relacionados con el suelo.

De esta forma su art. 12 regula las situaciones básicas del suelo señalando lo siguiente:

- “ 1. Todo suelo se encuentra, a los efectos de esta Ley en una de las situaciones básicas de suelo rural o de suelo urbanizado.
- 2. Está en la situación de suelo rural.
  - a. En todo caso, el suelo preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización, que deberá incluir como mínimo los terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección

- o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural, los que deban quedar sujetos a tal protección conforme a la ordenación territorial y urbanística por los valores en ellos concurrentes, incluso los ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos, así como aquellos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves, y cuantos otros prevean la legislación de ordenación territorial o urbanística.
- b. El suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización, y cualquier otro que no reúna los requisitos a que se refiere el apartado siguiente.
3. Se encuentra en la situación de suelo urbanizado el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población. Se entenderá que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

Al establecer las dotaciones y los servicios a que se refiere el párrafo anterior, la legislación urbanística podrá considerar las peculiaridades de los núcleos tradicionales legalmente asentados en el medio rural”.

El apartado tercero, a su vez, fue modificado por la disposición adicional final 12.7 de la Ley 8/2013, de 26 de Junio (RCL 2013, 979), que además añade el apartado 4º, de la siguiente forma:

“Se encuentra en la situación de suelo urbanizado el que, estando legalmente integrado en una malla urbana conformada por una red de viales, dotaciones y parcelas propia del núcleo o asentamiento de población del que forme parte, cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a. Haber sido urbanizado en ejecución del correspondiente instrumento de ordenación
  - b. Tener instaladas y operativas, conforme a lo establecido en la legislación urbanística aplicable, las infraestructuras y los servicios necesarios, mediante su conexión en red, para satisfacer la demanda de los usos y edificaciones existentes o previstos por la ordenación urbanística o poder llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión con las instalaciones preexistentes. El hecho de que el suelo sea colindante con carreteras de circunvalación o con vías de comunicación interurbanas no comportará por sí mismo, su consideración como suelo urbanizado.
  - c. Estar ocupado por la edificación, en el porcentaje de los espacios actos para ella que determine la legislación de ordenación territorial o urbanística, según la ordenación propuesta por el instrumento de planificación correspondiente.
4. También se encuentra en la situación de suelo urbanizado, el incluido en los núcleos rurales tradicionales legalmente asentados en el medio rural, siempre que la legislación de ordenación territorial y urbanística les atribuya la condición de suelo urbano o asimilada y cuando, de conformidad con ella, cuenten con las dotaciones, infraestructuras y servicios requeridos al efecto.”

*IV Modificación del artículo 7.2 del TRLCI por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467).*

El TRLCI establece las clases de suelo a efectos catastrales y distingue tres clases de bienes inmuebles, urbanos, rústicos y de características especiales.

El artículo 7 considera, en su apartado 1, que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo, precisando, en su apartado 2, lo que ha de entenderse por suelo de naturaleza urbana.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 7 del TRLCI, así como a la disposición segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, estableciendo que:

“ Se entiende por suelo de naturaleza urbana.

- a. El clasificado o definido por el planeamiento como urbano, urbanizado o equivalente.
- b. Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.
- c. El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
- d. El ocupado por los núcleos o asentamientos aislados, en su caso, del núcleo principal cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de edificaciones.
- e. El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos para la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.
- f. El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la normativa urbanística.

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales”.

La modificación fue como consecuencia de la presentación en el Senado de la enmienda nº 153, formulada por el Grupo Parlamentario Socialista, que aparece justificada porque con ella “ se dotan de mayor claridad y autonomía a los criterios para la clasificación de inmuebles a estos efectos, facilitando su interpretación ante la diversificación de las denominaciones del suelo y de sus clases ya vigentes o que se aprueben en el futuro por las normativas autonómicas . Para ello se establece una conceptualización del suelo que, partiendo de los términos jurídicos acuñados y expresiones de determinadas situaciones legales en las que se encuentra, desciende hasta la identificación de las características fácticas, físicas o urbanísticas que permiten clasificar como urbano un suelo en el que, de hecho, se reúnen las circunstancias que la propia norma recoge, lo que resulta igualmente coherente con la supresión, en el Proyecto de Ley del Suelo, aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el 14 de Julio de 2006, de la definición hasta ahora recogida en el artículo 8 de la Ley 6/1998, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones , todo lo cual se proyecta, tanto para la Administración como para los contribuyentes en una mayor certidumbre en el conjunto de circunstancias que recaen sobre los inmuebles así como sobre sus rendimientos o su transmisión”.

**Cuarto.** Sentado lo anterior, atendiendo a la clasificación que efectúa el apartado 2 del artículo 7 del TRLCI (RCL 2004, 599), la problemática que se suscita en el presente recurso de casación en interés de la ley tiene que ver con los terrenos «susceptibles de ser urbanizados», concepto omnicomprendivo que engloba todos los casos descritos en la letra b) del mismo.

Concluye la Sala de instancia, examinando la aplicación al supuesto que enjuicia de ese concreto precepto: en primer lugar, que ha de acudir a la legislación urbanística para integrar su contenido, a los efectos de calificar catastralmente un terreno como suelo urbano o como suelo rústico; en segundo lugar, que un terreno precisa, en todo caso, la aprobación del correspondiente instrumento urbanístico de desarrollo para poder alcanzar la condición de suelo urbano, por lo que debe reputarse catastralmente como suelo rústico mientras no se apruebe dicho instrumento, aunque se trate de un suelo delimitado o sectorizado por el planeamiento urbanístico general, y en tercer y último lugar, que no es coherente interpretar que el suelo urbanizado delimitado o sectorizado en el planeamiento general tiene la consideración catastral de suelo urbano, aunque no se haya aprobado el instrumento urbanístico de desarrollo, cuando el artículo 12.2, letra b), del TRLS (RCL 2008, 1260), considera que está en situación de suelo rural, aquel «suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización».

Ante estas conclusiones, el Abogado del Estado solicita a la Sala que apruebe la siguiente doctrina legal: «El artículo 7.2, b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario no exige, a efectos de la consideración como suelo de naturaleza urbana del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados, la aprobación de un instrumento urbanístico que determine su ordenación detallada»

**Quinto.** Como hemos visto el artículo 7.2 del TRLCI (RCL 2004, 599) señala que también integran el suelo urbano los terrenos urbanizables”o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.”.

Lo primero que nos encontramos es que el legislador estatal no precisa lo que entiende por suelo urbanizable ni por suelo sectorizado.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua define el término urbanizable referido a un terreno como “que se puede urbanizar”, aunque en el ámbito urbanístico se considera como tal el suelo que podrá ser objeto de transformación en los terrenos establecidos por la legislación urbanística y el planeamiento aplicable de cada municipio, lo que obliga a acudir ante todo a la legislación autonómica correspondiente en cada caso, puesto que son las Comunidades Autónomas las competentes en materia de planeamiento urbanístico y ordenación del territorio, sin perjuicio de la potestad de los Ayuntamientos, mediante los distintos instrumentos urbanísticos y en el marco de la legislación autonómica correspondiente, para desarrollar y prever las transformaciones urbanas.

Pues bien, después de la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997 (RTC 1997, 61), que declara la inconstitucionalidad de gran parte de los preceptos del Texto Refundido de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de Junio (RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485), fundamentándose principalmente en la imposibilidad de que el Estado dicte normas supletorias en materias de competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, como es el urbanismo, hay que reconocer que las leyes autonómicas designan los terrenos urbanizables con denominaciones diversas.

En efecto, algunas leyes autonómicas distinguen entre suelo urbanizable sectorizado y suelo urbanizable no sectorizado; otras entre suelo urbanizable delimitado y suelo urbanizable no delimitado; otras entre suelo urbanizable priorizado y suelo urbanizable no priorizado; otras en fin, entre suelo urbanizable programado y suelo urbanizable no programado.



Incluso, dentro del suelo urbanizable sectorizado, esto es, aquél que el plan general destina a ser urbanizado para completar o expandir el núcleo correspondiente estableciendo la delimitación de sectores, existen normativas que clasifican dicho suelo en suelo sectorizado ordenado y no ordenado, siendo el suelo sectorizado ordenado aquel suelo para el que el plan general establece directamente su ordenación pormenorizada de forma que se pueda proceder a su ejecución sin tramites de ordenación ulterior constituyendo el suelo urbanizable sectorizado no ordenado aquellos terrenos que el plan general considera susceptibles de urbanización, previa su ordenación pormenorizada mediante el correspondiente plan, en las condiciones y los términos establecidos por el plan general.

En esta última línea se encuentra la Ley del Suelo y de Ordenación del Territorio de Extremadura, al distinguir dentro del suelo urbanizable entre suelo urbanizable con condiciones y suelo urbanizable sin condiciones, siendo el primero el integrado por los terrenos a los que el plan general considera debe asignarse condiciones concretas para su posible desarrollo en los dos primeros quinquenios de ejecución del mismo, dependiendo el desarrollo del plan parcial; estando integrado el urbanizable sin condiciones por los terrenos reservados para su posterior incorporación al proceso urbanizador previo análisis y constatación fehaciente de su necesidad, por lo que la incorporación al proceso urbanístico deberá establecerse en la revisión del programa de actuación que significa la incorporación al suelo urbanizable con condiciones.

**Sexto.** Ante esta realidad, hay que interpretar que el legislador estatal, en el artículo 7.2.b) controvertido ha utilizado una amplia fórmula para recoger todos los supuestos posibles que con independencia de la concreta terminología urbanística pueda englobar a esta clase de inmuebles.

Ahora bien, no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico.

Si no se aceptara esta interpretación, perdería de sentido el último inciso del precepto, cuando dice que << los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo >>, porque este momento no puede ser el momento de sectorización o delimitación del terreno urbanizable, si éste se disocia del momento de aprobación del instrumento urbanístico de desarrollo.

No podemos olvidar que el propio TRLCI (RCL 2004, 599), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, afirma en su Exposición de Motivos que el Catastro es un órgano de naturaleza tributaria, siendo su razón de ser la de servir para la gestión de diversas figuras tributarias de los tres niveles territoriales de la Hacienda Pública, y así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), en la que refleja que la organización del Catastro, justamente por tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de encardinarse, sin lugar a dudas, en la de Hacienda General del artículo 149.1.14 de la Constitución (RCL 1978, 2836), y que la información catastral estará al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria de asignación equitativa de los recursos públicos.

Por ello, no puede desconocerse que el régimen jurídico del derecho de propiedad configurado por la norma urbanística incide sobre la regulación tributaria y, en concreto, en la formación del Catastro y en cómo se determina el valor catastral de cada una de las parcelas que se incluyen en ese registro.

De esta interrelación deriva la necesidad de que, por un lado, la descripción catastral atienda, entre otras cosas, a las características físicas, económicas y jurídicas de los bienes, a su uso o destino, a la clase de cultivo o su aprovechamiento (art. 3 del TRLCI) y, por otro lado, que la determinación del valor catastral tenga en cuenta, entre otros criterios, la localización del inmueble o las circunstancias urbanísticas que afectan al suelo (art. 23 del mismo texto), proclamando, por su parte, el art. 11 la obligatoriedad de incorporar los bienes inmuebles en el Catastro, así como las alteraciones de sus características con el designio de que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad.

**Séptimo.** Es cierto que la Ley 8/2007, de 28 de mayo (RCL 2007, 1020), del Suelo, supuso un cambio en la configuración del derecho de propiedad, al reconocer lo que ella denomina dos situaciones básicas, el suelo rural y el suelo urbanizado, terminando

así la diferenciación establecida por la Ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959), que distinguía entre suelo urbanizable o no urbanizable, urbano y el suelo de los municipios donde no existía planeamiento, y que los efectos de este cambio se circunscriben a las valoraciones a efectos de expropiación forzosa, venta o sustitución forzosa y responsabilidad patrimonial.

Sin embargo, si se desconectan completamente ambas normativas nos podemos encontrar con valores muy diferentes, consecuencia de métodos de valoración distintos, de suerte que un mismo bien inmueble tenga un valor sustancialmente distinto según el sector normativo de que se trate, fiscal o urbanístico, no siendo fácil justificar que a efectos fiscales se otorgue al inmueble un valor muy superior al que deriva del TRLS, obligando al contribuyente a soportar en diversos tributos una carga fiscal superior, mientras que resulta comparativamente infravalorado a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial..

Por otra parte, como para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último (art. 23.2 del TRLCI (RCL 2004, 599)) si las ponencias de valores no reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente.

En consecuencia, teniendo en cuenta que las Comunidades Autónomas pueden precisar la noción de suelo urbanizable en sus respectivos ámbitos territoriales, y que los Ayuntamientos son competentes para acometer aquellas recalificaciones que estimen necesarias, la homogeneidad en la hermenéutica de los designios del artículo 7 del TRLCI exige acudir, en caso de duda, a los criterios dimanantes del TRLS, evitando las incoherencias generadas por la concurrencia de dos regulaciones tan distintas sobre una misma realidad fáctica.

Como expuso el Tribunal Constitucional, primero en su sentencia 61/1997 de 20 de marzo (RTC 1997, 61), con ocasión de la inconstitucionalidad planteada respecto al Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 (RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485), y después en su sentencia 164/2001 de 11 de Julio (RTC 2001, 164), con ocasión de la inconstitucionalidad planteada frente a la Ley 6/1998 de 13 de abril, del Régimen del Suelo y de Valoraciones, el derecho fundamental de propiedad reconocido en el artículo 33 de la Constitución (RCL 1978, 2836) se conforma por su régimen jurídico y el régimen de valoración del suelo, y que tales condiciones son las reguladas en la Ley del suelo estatal, ejerciendo dicha norma una vinculación respecto del resto de normas que inciden, de uno u otro modo, en ciertos aspectos de la propiedad del suelo.

Frente a lo expuesto, de indiscutible alcance general, no cabe invocar el art. 30.2 c) del TRLCI, que admite, dentro del procedimiento simplificado de valoración colectiva un mecanismo específico de valoración en los casos de cambiar el suelo de naturaleza por modificación del planeamiento al incluirlos en ámbitos delimitados, cuando en este caso ni siquiera se trataba de un procedimiento simplificado de valoración colectiva, sino de una valoración colectiva de carácter parcial.

**Octavo.** Todo lo anterior, nos lleva a la desestimación del recurso interpuesto, al no poder aceptarse la doctrina que postula el Abogado del Estado, sin que proceda hacer pronunciamiento sobre las costas, dada la naturaleza y finalidad del recurso de casación en interés de la ley.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

## FALLAMOS

No haber lugar al recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 26 de marzo de 2013 (JT 2013, 736) de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo, D. Manuel Vicente Garzón Herrero, D. Emilio Frías Ponce, D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, D. José Antonio Montero Fernández, D. Manuel Martín Timón, D. Juan Gonzalo Martínez Mico.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. CERTIFICO.

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### **PROYECTO DE REPARCELACIÓN SUJETO A CONDICIÓN RESOLUTORIA O SUSPENSIVA.**

#### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 30 DE ABRIL DE 2014.**

La cuestión controvertida se centra en si una compraventa estaba sujeta a una condición resolutoria, por lo que en aplicación del art. 109 del RDL 2/2004, el plazo de prescripción para practicar la liquidación, de cuatro años, se computaba desde la fecha de la escritura y habiendo transcurrido ampliamente aquél hasta que se notificó la liquidación, afirmó la existencia de prescripción.

El Ayuntamiento apelante sostiene que la mención que se hace en la escritura a que la condición es resolutoria es nula de pleno derecho por ser contraria a la voluntad de las partes, que no fue otra que supeditar la eficacia del contrato, como condición suspensiva, a la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación, por lo que no hubo prescripción pues hasta que el citado proyecto no se aprobó, según el art. 109 LHL, no podía practicarse la liquidación. La parte apelada, afirma que la condición pactada era resolutoria porque así se expresó y porque se transmitieron las fincas y se pagó una cantidad importante de dinero al firmarse la escritura, por lo que hubo transmisión de la cosa y pago del precio.

Para la Sala, aunque el tenor literal del contrato indica que la compraventa, en relación con la aprobación del proyecto de reparcelación, quedaba sujeta a condición resolutoria, del contenido del contrato se desprende que la voluntad de las partes fue someterla a una condición suspensiva. A lo que no obstan los actos llevados a cabo con posterioridad a la firma de la escritura dando impulso al proceso urbanístico de compensación, en los que las sociedades compradoras intervinieron, al resultar inoperantes frente al contenido de lo previamente pactado en un contrato de compraventa que no consta que fuese objeto de novación alguna. Y dado que la aprobación del proyecto de reparcelación no tuvo lugar hasta el 6 de agosto de 2010, la liquidación girada en el año 2011 no estaba afectada por prescripción alguna.

#### **APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES.**

#### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 5 DE MARZO DE 2014.**

El apelante afirma que la sentencia, al confirmar la liquidación tributaria calcula erróneamente el periodo de liquidación del tributo, pues se basa en una supuesta escritura que manifestó que la fusión por absorción del año 2000 estaba sujeta a lo dispuesto en el Capítulo VIII del Título VII del RDL 2/2004, cuando no resulta probado que tuviera las características que habilitasen la posibilidad de considerarla no sujeta al IIVTNU. El Ayuntamiento apelado se opone afirmando que consta en el expediente administrativo que la fusión por absorción documentada se reflejó en escritura pública de 3 de noviembre de 2000, a la que resulta de aplicación el RDL 4/2004 para el cálculo del periodo de liquidación por IIVTNU.

El inmueble de autos fue vendido por el apelante a un tercero con fecha 21 de octubre de 2011, fue adquirido en virtud de fusión por absorción de su anterior titular según escritura otorgada el 3 de noviembre de 2000. Este es el único dato con el que se cuenta en las actuaciones respecto a tal operación, resultando así que no puede ser de aplicación, el régimen fiscal especial del Capítulo VIII del Título VII del RDL 2/2004, pues para que la operación de fusión por absorción se incardine en tal régimen legal, es preciso el cumplimiento de los requisitos del art. 96 del citado texto legislativo. Dado que nada de esto consta en las actuaciones, la simple afirmación de que el apelante adquirió el inmueble en virtud de fusión por absorción, no conlleva sin más y de manera automática la aplicación del régimen fiscal del Capítulo VIII del Título VII del RDL 4/2004, por lo que la transmisión del 3 de noviembre de 2000 devengó el IIVTNU.

## **ADJUDICACIÓN DE UNA FINCA COMO CONSECUENCIA DE LA EJECUCIÓN DE UN PROYECTO DE COMPENSACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 18 DE DICIEMBRE DE 2013.**

La cuestión controvertida versa sobre la transmisión por la apelante de la parcela 1.41-D de la Unidad de Ejecución 1 del Plan Parcial UZP 1.03 Ensanche de Vallecas, que tuvo lugar el 4 de noviembre de 2005 a favor de Fomento Inmobiliario, S.A., está sujeta al IIVTNU en cuanto al exceso de aprovechamiento correspondiente al terreno previamente aportado a la Junta de Compensación. El apelante reitera que nos hallamos ante un supuesto de no sujeción, afirmando que el título de adquisición de la finca fue una compraventa a la Empresa Municipal de la Vivienda en virtud de un convenio transaccional homologado judicialmente el 21 de junio de 2005, no habiendo transcurrido el plazo de un año hasta su venta el 4 de noviembre de 2005 (art. 107.4 del RDL 2/2004). Afirma asimismo que nunca formó parte de la Junta de Compensación, por lo que no puede considerarse que su título de adquisición guarde relación alguna con el proyecto de compensación llevado a cabo en el que ninguna intervención tuvo.

La tesis sostenida por el apelante no puede tener acogida favorable, pues no nos hallamos ante una simple compraventa sino ante la adjudicación a aquélla de una finca como consecuencia de la ejecución de un proyecto de compensación en el que no se le había reconocido su titularidad sobre una serie de fincas aportadas desde un principio y que ahora se le reconoce, valorándose el aprovechamiento correspondiente y adjudicándole una finca concreta, cuyo exceso de valor debe compensar. La apelante se adhiere a la Junta de Compensación, haciendo tal manifestación de forma expresa. Es por ello por lo que se declara no sujeta la adjudicación de la finca en la parte proporcional al valor de lo aportado y se debe liquidar el IIVTNU por el exceso.

## **EXPROPIACIÓN FORZOSA.**

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 25 DE MARZO DE 2014.**

La principal de las cuestiones suscitadas en la presente alzada se refiere a la sujeción al impuesto de la expropiación forzosa, pues las liquidaciones impugnadas fueron giradas por la transmisión de las fincas a resultas de la expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia articulada con ocasión de las obras del Proyecto del Aeropuerto.

El fin del Impuesto no es otro que el gravar las plusvalías que se ponen de manifiesto con motivo de una transmisión, operando ésta como el instante en que se realiza o se hace cierto el incremento del valor, resulta indiferente que la transmisión se produzca voluntaria o forzosamente, tal como se infiere del art. 105 LHL, que habla de transmisión “por cualquier título”, y según ocurre en otras transmisiones, como las hereditarias, también sometidas al Impuesto, en que las mismas no son voluntarias (salvo renuncia o repudiación de la herencia).

No es admisible, totalmente, la tesis de que la ausencia de libertad en la fijación del precio del terreno impide obtener la plusvalía inserta en el verdadero valor en venta, porque en la expropiación se compensa al expropiado con un justiprecio que no es incompatible con la obtención de una ganancia o incremento de valor.

Tampoco es admisible que la expropiación sea una carga que produce perjuicios al expropiado, pues hay supuestos en que las expropiaciones enriquecen a los afectados, ni existe una conexión, o incompatibilidad, entre el Impuesto, que recae sólo sobre la ganancia obtenida, cualquiera sea su entidad, y la carga o perjuicio causado por la expropiación, que debe ser compensado por otra vía.

Antes que pura desaparición del dominio, la expropiación genera una verdadera transferencia o transmisión de la propiedad, con abstracción de que ésta se produzca por mandato o en ejecución de la Ley y sin que se requiera el consentimiento del transmitente.

## **IMPUGNACIÓN DE VALORES CATASTRALES.**

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 30 DE ENERO DE 2014.**

Se argumenta que, aunque el acto censal esté impugnado (en este caso el valor catastral), en tanto no se resuelva esa impugnación, el obligado tributario no puede recurrir las liquidaciones que se realizadas en aplicación del mismo o, en su caso, los eventuales recursos resultarían desestimados.

Esta tesis no se comparte pues resultaría predicable, en su caso, de la impugnación de un acto censal exclusivamente con relación un tributo de gestión compartida, esto es, el IBI (artículo 65 del Real Decreto Legislativo 2/2004) o el IAE (artículos 84 y 85 del Real Decreto Legislativo 2/2004), pero no el IIVTNU, que no puede considerarse como un tributo de gestión compartida, por la simple previsión contenida en el artículo 107.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que viene a objetivar la valoración del terreno en el momento del devengo al indicar que habrá que atenerse al valor que tenga determinado en el momento de la transmisión

a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, lo que en modo alguno confiere al expresado tributo el carácter de gestión compartida, en el sentido previsto para el IBI o el IAE.

En cualquier caso, no puede obviarse que la impugnación de una liquidación puede venir motivada no solamente por disconformidad con el acto de gestión censal sino con relación a los propios elementos típicos de la liquidación lo que, en cualquier caso, permitiría impugnar dichos actos administrativos evitando de esta manera dejarlos consentidos y firmes.

## **CONDICIÓN SUSPENSIVA: DEVENGO.**

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 14 DE ENERO DE 2014.**

En escritura no se contenía una fijación definitiva del precio en la compraventa de una finca, ya que respecto del mismo se decía que quedaba integrado por una cantidad fija y otra variable a determinar en el futuro, consistente en una parte proporcional a los metros cuadrados de aprovechamiento industrial y a los gastos del proyecto y de ejecución de la urbanización. La eficacia del contrato, se hizo depender de una condición suspensiva.

La condición suspensiva implica que la transmisión de la propiedad se producirá cuando acaezca el hecho en que consiste la condición. Es cierto que la condición se cumple materialmente el 30 de enero de 2007 al ser aprobado el Proyecto de Reparcelación, pero para la transmisión de la propiedad resultaba necesario, en este caso, el nuevo acuerdo entre las partes sobre el cumplimiento de la condición, la determinación definitiva del precio y la entrega de la finca. No es en este caso hasta el 12 de marzo de 2007 cuando se constata por las partes el cumplimiento de la condición suspensiva y se hace la fijación definitiva del precio y cuando se procede a la entrega de la finca. El hecho imponible del impuesto grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos. Por tanto el devengo se produce con la transmisión de la propiedad (o entrega de la cosa), y ésta no tuvo lugar hasta que se consumó la compraventa por escritura de 12 de marzo de 2007 en la que se produjo la traditio efectiva de la finca, con la transmisión de la propiedad.

## **EXPROPIACIÓN FORZOSA: DEVENGO EN EL MOMENTO EN QUE SE SUSCRIBIÓ EL ACTA DE OCUPACIÓN**

### **Y PAGO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 13 DE FEBRERO DE 2014.**

La entidad apelante sostiene que la liquidación del impuesto ha prescrito por cuanto el día inicial no es la fecha cuando se firma el acta de ocupación y pago, sino que el devengo se ha producido con la finalización del proceso expropiatorio.

Para la Sala, la transmisión no se produjo al tiempo de aprobarse el Proyecto de Expropiación sino en el momento en que suscribió el Acta de Ocupación y Pago. Y esto es así porque (frente a la argumentación municipal, basada en los artículos 17.2 y 36 de la Ley de Expropiación Forzosa), hasta ese momento, el de la suscripción del Acta, el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los artículos 30.1 y 125 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (preceptos determinantes, a sensu contrario, de que la situación de dominio no se extingue hasta que se abona el precio y se ocupa el bien).

