

**INDICE GENERAL**

**2**

**TEMAS FISCALES**

**3**

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

**27**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**35**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**50**

## TEMAS FISCALES

3

### EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA Y LA COMPROBACIÓN DE VALORES POR LA ADMINISTRACIÓN

CARLOS COLOMER FERRÁNDIZ. DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO FISCAL DEL COLEGIO DE REGISTRADORES ..... 4

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 28 DE OCTUBRE DE 2015 ..... 6

### CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN MATERIA MATERIA DE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE ENERO DE 2015 ..... 9

- RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 8 DE ENERO DE 2015 ..... 16

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

27

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- TRATAMIENTO DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES. SENTENCIA DE 1 DE OCTUBRE DE 2015 ..... 28



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

35

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 36
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS ..... 43



## TRIBUTOS MUNICIPALES

50

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

## TEMAS FISCALES

### EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA Y LA COMPROBACIÓN DE VALORES POR LA ADMINISTRACIÓN

**CARLOS COLOMER FERRÁNDIZ.** *Director del Departamento Fiscal del Colegio de Registradores* ..... 4

• SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA  
DE 28 DE OCTUBRE DE 2015 ..... 6

CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN MATERIA DE NOTIFICACIONES  
TRIBUTARIAS A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE ENERO  
DE 2015 ..... 9

• RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 8 DE ENERO DE  
2015 ..... 16

## EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA Y LA COMPROBACIÓN DE VALORES POR LA ADMINISTRACIÓN

**CARLOS COLOMER FERRÁNDIZ.** *Inspector de Hacienda del Estado - Excedente. Director del Departamento Fiscal del Colegio de Registradores*

La decisión del TSJ de la Comunidad Valenciana, relativa a la anulación del sistema de comprobación de valores utilizado por los servicios de la Conselleria de Economía y Hacienda de dicha Comunidad, ha tenido un importante eco mediático como lo reflejan titulares como los siguientes: El TSJ anula de nuevo el método de valoración de pisos de Hacienda (El Mundo); La Justicia valenciana tumba el nuevo cálculo para valorar inmuebles (El economista); El TSJ tumba el sistema de cálculo del impuesto de transmisiones (Las provincias). Dicha decisión se recoge en una serie de sentencias, de las que publicamos en esta revista una de ellas, que se recoge a continuación de este artículo. En las mismas el TSJ fija su posición en relación con el sistema de valoración que ha utilizado en los últimos tiempos la Generalitat Valenciana y se inclina por anular el sistema utilizado, lo que conlleva importantes consecuencias para la Hacienda autonómica y los contribuyentes. La comprobación de valores y su enjuiciamiento por los Tribunales ha sido siempre un tema muy discutido, en el que se ha producido una importante evolución caracterizada por una progresiva mejora de los informes valorativos de la Administración, un crecimiento de la sensibilidad de los contribuyentes en el tema, y un incremento de las exigencias formales y sustantivas pergeñadas por los Tribunales de Justicia. Así se pasó de sistemas estandarizados sin apenas motivación ni constancia del perito valorador (años 80 del pasado siglo) a sistemas mucho más elaborados de dictamen pericial, no obstante lo cual no fueron infrecuentes las anulaciones de los mismos por los Tribunales, siempre sensibles a la inseguridad jurídica resultante de que el ciudadano efectuara un negocio jurídico sin conocer su coste fiscal, por ignorar a priori el alcance del dictamen pericial.

Para solucionar dicha cuestión el legislador aprobó (mediante Ley 36/2006, de 29 de noviembre) una reforma del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, relativo a los medios de comprobación de valores, de manera que junto al dictamen pericial, que había sido el medio ordinario de comprobación, se arbitraran otros procedimientos o sistemas que permitieran una mayor seguridad jurídica para el ciudadano y una mejora en la eficacia para la Administración. Entre dichos sistemas se encuentran la estimación por coeficiente multiplicador sobre el valor catastral, los precios medios de mercado, los valores asignados en las pólizas de los contratos de seguro o los valores resultantes de la tasación de fincas hipotecadas.

Con este fondo de pantalla podemos pasar a analizar el criterio fijado por el TSJ de la Comunidad Valenciana en relación con las valoraciones. Al respecto la argumentación del Tribunal se fundamenta en la existencia de un criterio del propio Tribunal en relación con las valoraciones que debe ser respetado por el TSJ en atención al principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

En concreto las sentencias que analizamos se fundamentan, según recoge expresamente el TSJ, en la previa de 1 de octubre de 2013 (nº 1336/13) que a su vez se nutre de los razonamientos de la Sentencia de 10 de enero de 2008 (nº 1/2008) y esta última de los efectuados en las sentencias de 8 de mayo de 2000 (nº 756/2000) y de 2 de noviembre de 2001 (nº 1290/2001). Todas ellas del TSJ de la Comunidad Valenciana.

La abundancia de reenvíos que se producen en las sentencias que comentamos creemos que no sólo complica la tarea interpretativa de la misma, para Administración y ciudadanos, sino que dificulta la claridad de la decisión judicial puesto que las sentencias referenciadas, cuyos fundamentos se transcriben parcialmente, enjuician valoraciones realizadas en términos no siempre coincidentes y bajo diversa normativa de aplicación. Basta recordar, a este respecto, que la Generalitat Valenciana ha utilizado en relación con la comprobación de valores sistemas muy distintos a lo largo del tiempo, como han sido el dictamen pericial, los precios medios de mercado<sup>1</sup> o la estimación por referencia a valores catastrales<sup>2</sup>.

Este último sistema es el utilizado en los supuestos enjuiciados que estamos comentando, sistema radicalmente distinto a los anteriores, especialmente al de dictamen pericial. Sin embargo el TSJ, en las sentencias que comentamos, no entra en dichos matices sino que yuxtapone fundamentos de derecho de las distintas sentencias y concluye en la anulación de la valoración por entender que persiste en los errores y vicios de motivación señalados por la reiterada doctrina de esta Sala.

1 Mediante la aplicación a la inversa, multiplicando por 2, el coeficiente RM catastral

2 Multiplicando por un coeficiente el valor catastral.

Para comprender la confusión padecida basta con señalar el distinto sistema enjuiciado en las sentencias sobre la que construye su doctrina. La sentencia de **8 de mayo de 2000** se produjo contra la utilización de la multiplicación por 2 del valor catastral<sup>3</sup>.

Dicho criterio se anuló, entre otras razones, por suponer la aplicación del coeficiente 2 una modificación, sin habilitación legal, de la base imponible del impuesto.

Las sentencias de **2 de noviembre de 2001** y **10 de enero de 2008** contemplaban valoraciones efectuadas mediante el dictamen de peritos de la Administración, con notable detalle en las hojas de aprecio del perito y aplicación de unos módulos de valoración de suelo y construcción basados en estudios de mercado.

Este criterio se rechazó por el TSJ por entender, por una parte, que el valor declarado, mientras se ajuste al valor asignado por la Administración a efectos catastrales, goza de la presunción de corrección. Y por otra parte entendía el Tribunal que no basta con poner a disposición del contribuyente los estudios de mercado, sino que deben justificarse los motivos y circunstancias en los que se basa la valoración en la propia notificación de la liquidación. Es decir, deben justificarse la fuente de todos los valores o módulos que son empleados en la valoración. Por último señalaba la necesaria visita física al inmueble por el valorador.

La Sentencia de **1 de octubre de 2013**, analizó un supuesto de dictamen pericial valorador, en el que la Administración había puesto a disposición en el portal web de la Generalitat todos los módulos que eran empleados en la valoración, lo cual llevó al Tribunal a entender que la valoración se encontraba motivada, no obstante lo cual la anuló por no ser específica e individualizada ni existir visita in situ para comprobar los elementos determinantes de la comprobación.

Resulta fácil apreciar la improcedencia de aplicar, al sistema de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal<sup>4</sup>, una doctrina jurisprudencial elaborada en relación con otros sistemas<sup>5</sup>. Carece de sentido aplicar idénticos criterios a valoraciones producidas con sistemas notablemente diferentes.

El TSJ de la Comunidad Valenciana, sin decirlo expresamente, está cuestionando la idoneidad para efectuar comprobaciones de valor de un sistema expresamente previsto en la Ley. Literalmente, la LGT, en su art. 57.1.b) dice:

*El valor ... podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.*

Hemos subrayado los términos de la norma que, en nuestra opinión, vienen cumplidos plenamente por las valoraciones efectuadas e ignorados absolutamente por las sentencias cuestionadas: La administración aprobó por Orden 23/2013, de 20 de diciembre, los coeficientes aplicables al valor catastral a efectos de la comprobación de valores.

Sin embargo las sentencias del TSJ dicen que dicha Orden *no obvia las inmotivaciones de la comprobación de valores realizada por la administración, que persiste en los errores y vicios señalados por la reiterada doctrina jurisprudencial de la Sala.*

Como decíamos anteriormente, con dicha argumentación el TSJ está cuestionando la aplicación de una norma legal que, de considerarse en contradicción con algún principio constitucional, podría haber sido objeto de cuestión de inconstitucionalidad, lo que no se ha producido. La sinrazón de la situación creada se acentúa cuando leemos en las sentencias citadas como fundamento de su doctrina que el TSJ reprocha a la Administración que hubiera utilizado un método (dictamen pericial) y llega a sugerir que el sistema de valoración encajaría mejor en la "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal" que es justamente el aplicado en la comprobación cuya valoración se anula.

En resumen entendemos que el TSJ de la Comunidad Valenciana no puede cuestionar la idoneidad del sistema de comprobación utilizado, en cuanto se ajusta a la dicción legal. Ello no supone establecer un terreno de impunidad administrativo inmune al control jurisdiccional puesto que el actuar administrativo deberá acomodarse a las previsiones reglamentarias de desarrollo del sistema, en la actualidad contenidas en el art. 158.1 del Reglamento de aplicación de los tributos<sup>6</sup>.

Confiamos por ello en una pronta revisión de la doctrina que hemos comentado ratificando la validez del sistema utilizado por la Generalitat Valenciana en sus comprobaciones de valor.

3 Sistema denominado de precio medio de mercado por la Administración autonómica.

4 Artículo 57.1.b de la Ley General Tributaria

5 El dictamen de peritos de la Administración' del art. 57.1.e) de la LGT y los 'precios medios de mercado' del art. 57.1.c)

6 Dispone dicho precepto: La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

## Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2015

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Se impugna en el caso presente la desestimación presunta por silencio administrativo del T.E.A.R de la Comunidad Valenciana de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales número NUM000 , de fecha 20 de mayo de 2.014, girada por OL de Elche y por importe de 5.249,89 euros.

La actora, en síntesis, impugna la liquidación en base a la falta de motivación e individualización de la comprobación de valores y falta de inspección o reconocimiento del inmueble a valorar.

La Generalidad Valenciana, se opone a ello y mantiene la conformidad a derecho de la liquidación impugnada que se realizó sobre la base de la Orden 23/2.013 de 20 de diciembre (LCV 2013, 425) de la Conselleria de Hacienda y Administraciones Publicas.

**Segundo.** Las cuestiones litigiosas son sustancialmente idénticas que las resueltas en La Sentencia de la Sección Tercera de esta Sala de de uno de octubre de 2.013, dictada en el recurso 2040/12 ., que establecía: “[...] La persona destinataria de la liquidación litigiosa supo que la comprobación de valores hubo atendido a la descripción del inmueble recogida en la “ficha catastral” (superficie, tipología de la construcción, categoría constructiva, antigüedad, existencia de reformas o rehabilitaciones o el estado de conservación de la finca a valorar), no a otras posibles descripciones. Supo también que el valor del suelo y el valor de la construcción, aplicados por la Administración Tributaria Valenciana, estuvieron en función de la ubicación del inmueble y se calcularon unitariamente: que ambos valores se apoyaron en determinados estudios de mercado elaborados por dicha Administración y que a su vez tuvieron en cuenta otros del Ministerio de Economía, de modo tal que a los valores de suelo y de construcción les fueron aplicados unos coeficientes de “actualización” basados -también- en apreciaciones de dicha Administración Valenciana. Supo la persona destinataria de la liquidación que el “valor actualizado” del inmueble se multiplicó por los “coeficientes por antigüedad, tipología y estado de conservación” (RD 1020/1993 ( RCL 1993, 2238 y 2641)) y que el resultado se multiplicó a su vez por “el coeficiente de gastos y beneficios de promoción” (coeficiente Kp. “siendo su génesis igualmente de inspiración en la normativa catastral”).

En el expediente administrativo, además, obran planos, fichas y remisión a la página web de la Administración Tributaria a fin de consultar los estudios de mercado.

No puede negársele a la Generalitat Valenciana su esfuerzo para explicar los criterios en los que apoyó su valoración de la base imponible y superar con ello los defectos que nuestra STSJCV 1/2008 detectó en su anterior método de comprobación de valores estos esfuerzos -en este punto de la motivación de la decisión- no han sido baldíos. No estamos ante una explicación apodictica ni ante un voluntarismo administrativo, al contrario, a la persona destinataria de la liquidación tributaria se le ha servido como fundamento de ésta “una argumentación expresada, suficiente, racional y de contenido jurídico”, situando a dicha persona en las condiciones adecuadas para poder cuestionar la liquidación en los sucesivos recursos. Este órgano judicial, por lo demás, también está en condiciones de controlar dicha argumentación.

En las circunstancias descritas, mal puede sostenerse que la liquidación tributaria impugnada carece de motivación. De ahí que rechacemos las quejas que la parte recurrente sostiene al respecto.

[...] Es momento de resolver la segunda cuestión litigiosa, relativa a si el método empleado por la Administración Tributaria en su comprobación de valores es ajustado hasta el punto de que permita desechar, con arreglo a Derecho, la propuesta que sobre la base tributaria contenía la declaración del sujeto pasivo. Pero antes de entrar en la cuestión, dejaremos anotados determinados datos que pueden arrojar luz para resolverla convenientemente.

Con arreglo al criterio de nuestra STSJCV 1/2008 , la motivación de la comprobación de valores en estos casos tiene que ser “específica e individualizada” y de ello se hizo eco el TEAR en el acuerdo impugnado. Según el TEAR, el método de comprobación de valores al que la Administración Tributaria Valenciana se acogió, de entre el elenco del art. 57.1 LGT (RCL 2003, 2945), es el del “dictamen de peritos” (letra e). Quiere decirse con esto que la Administración Tributaria Valenciana no habría aplicado el método de comprobación de la letra b) “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”.

Nótese por otro lado que ni la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TR aprobado por RD-Leg. 1/1993 de 24 de septiembre ( RCL 1993, 2849 ) ) ni la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987 de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636)) contemplan una gestión administrativa colectiva en la determinación de las bases tributarias a aplicar. Justo lo contrario de lo que ocurre con el sistema actualmente consagrado en el Texto de la Ley

de Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) (TR aprobado por RD-Leg. 2/2004 de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670)) para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: en uno y otro impuesto, la base viene determinada por el valor catastral del inmueble cuantificado por la colectiva Ponencia de valores cuya elaboración se encomienda a una organización administrativa ad hoc.

En otro orden de cosas, la Administración Tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo; no hay una presunción de certeza sobre lo declarado por el sujeto pasivo y así lo ha recordado la STS de 12-2-2004 en contra de lo propugnado por ciertas voces. Si bien -como razonan las SSTS de 18-6-2009 o 7-10-2010 - "la Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones". En efecto, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar los extremos de hecho que doten de legitimidad su liquidación tributaria y que puedan considerarse suficientes para contradecir la declaración del obligado tributario.

[...] Dicho lo anterior y centrándonos ya en el caso enjuiciado, lo que la Administración Tributaria Autonómica Valenciana y TEAR denominan dictamen de peritos, en el que se justifica la comprobación de valores, tiene como premisas los datos descriptivos del inmueble consignados en la "ficha catastral" y relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., datos que no fueron contrastados in situ por los sedicentes peritos. La Administración Tributaria Valenciana, con esto, se fía a la descripción catastral. Esta descripción, aunque vincule al sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (si es que la consintió después de notificada), y aunque la persona interesada tenga que combatirla cuando pretenda su modificación (art. 3.3 Ley del Catastro), no tiene por qué coincidir necesariamente con la realidad, pudiendo ser legítimamente desmentida al presentar la declaración o autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues sus leyes reguladoras no imponen que la descripción catastral sea punto de partida preceptivo en el cálculo de la base imponible. En este momento, es importante resaltar que la Administración Tributaria aplica, sobre la descripción de la "ficha catastral", todos los demás parámetros de cálculo para su comprobación (valores de suelo, de la construcción, coeficientes, etc.).

Por otro fado, los estudios de la Dirección General de Tributos Valenciana sobre los valores del suelo y los de la construcción, si bien pudieran tenerse como un punto de partida, meramente indicativo, dentro de una adecuada comprobación, los mismos no dejan de atender criterios generales, siendo en realidad que cada uno de los inmuebles incluidos en las zonas, calles o parajes acotados no tienen que equipararse necesariamente a estos efectos.

Cabe decir que, en la gestión del impuesto que nos ocupa, la Administración Tributaria Autonómica remeda la ponencia de valores catastral, pues lo hace desde su propia descripción y valoración generalizada y previa de todos los inmuebles del territorio, lo cual desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto, de modo que la noticia que recibe a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia sí la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos.

Este sistema genérico y previo de valoración no está amparado por la ley del impuesto y no puede asimilarse al "dictamen de peritos" del art. 57.1 letra e) de la LGT; más bien, tal sistema vendría a encajar en la figura de la letra b) del dicho precepto legal, "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal".

El principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica obligan a mantener el mismo criterio, solamente indicar que las argumentaciones sobre la Orden de 23/2.013, en nada afectan para mantener la opinión contraria, pues la referida Orden al establecer un sistema de coeficientes para la determinación del valor del inmueble no obvia las inmotivaciones de la comprobación de valores realizada por la administración, que persisten en los errores y vicios señalados por la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala, entre las que se encuentra la sentencia citada.

Con lo dicho el presente recurso contencioso-administrativo debe ser estimado.

**Tercero.** Conforme al art. 139.1 de la Ley Reguladora, modificada por la Ley de 10 de octubre de 2.011, se imponen las costas a las demandadas, si bien limitándolas a la cuantía máxima, por todos los conceptos, 1.000 euros.

VISTOS los preceptos legales citados, los concordantes y demás de general aplicación.

## FALLAMOS

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Santiago contra la desestimación presunta por silencio administrativo del T.E.A.R de la Comunidad Valenciana de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales número NUM000, de fecha 20 de mayo de 2.014, girada por OL de Elche y por importe de 5.249,89 euros, que se anula y deja sin efecto; y todo ello imponiendo a las demandadas las costas en cuantía máxima de 1.000 euros por todos los conceptos.

A su tiempo, con certificación literal de la presente Sentencia, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Esta Sentencia es firme y contra la misma no cabe interponer recurso alguno.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



## CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN MATERIA DE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE ENERO DE 2015

\*ESTE DOCUMENTO TIENE SU ORIGEN EN LA SECCIÓN DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LA AEDAF Y HA SIDO REDACTADO POR ANA MARÍA JUAN LOZANO E IGNACIO ARRAEZ BERTOLÍN.

### SECCIÓN FORMADA POR:

- Enrique Giménez-Reyna Rodríguez (Coordinador)
- Felipe Alonso Fernández
- José Fco. Álvarez Díaz
- Ignacio Arraez Bertolín
- Rafael Lloréns Sellés
- Javier Martín Fernández
- Abelardo Delgado Pacheco
- Francisco Hernández González
- Ana María Juan Lozano
- Cesar García Novoa
- Tomás Marcos Sánchez

### I. Introducción: la interpretación flexible o restringida de los requisitos en materia de notificaciones tributarias

La notificación al obligado tributario por parte de la Administración Pública de acuerdos en materia fiscal constituye una permanente fuente de conflictos, dada la trascendencia que una incorrecta notificación comporta para los derechos del administrado. La indefensión intrínseca a toda actuación administrativa sin conocimiento del interesado resulta de especial gravedad en un ámbito por naturaleza gravoso, como es el fiscal. Sumado a este aspecto, destaca el carácter limitado en el tiempo que por mor de la seguridad jurídica restringe el margen de actuación de la Administración Tributaria y que tiene como límites fundamentales la caducidad de las actuaciones y la prescripción extintiva de los derechos.

Pues bien, ambos institutos, la caducidad y la prescripción, por su configuración eminentemente temporal, requieren la determinación precisa del día a quo, esto es, del momento a partir del cual se han de entender iniciados sus correspondientes plazos legales. En particular, en las actuaciones iniciadas de oficio es esencial determinar el momento en que el obligado tributario ha tenido conocimiento del inicio de las mismas o, cuanto menos, que ha podido conocer tal inicio.

La Ley 58/2003, General Tributaria, recoge una regulación parcial de la notificación administrativa que se completaba esencialmente con lo prevenido en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Este régimen ha sido trasladado a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en sus artículos 40 y siguientes.

Pues bien, pese a que el régimen legal resulta bastante claro, constituye un aspecto en constante debate y con dispares posturas el relativo a la interpretación de los requisitos del mismo.

En efecto, la jurisprudencia, en sentido amplio (incluimos pues los pronunciamientos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia), en aras de un antiformalismo que preserve la justicia material, realiza una interpretación flexible de los requisitos exigidos a las notificaciones tributarias, como seguidamente pasaremos a analizar. Sin embargo, un reciente pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015 preconiza una postura más pegada a la letra de la ley que, paradójicamente, resulta más garantista en favor del administrado y más exigente con la Administración. Dicho pronunciamiento es objeto de análisis en la parte final del presente trabajo.

## II. Normativa vigente aplicable a las notificaciones en materia tributaria

Con carácter previo al estudio de las distintas interpretaciones en materia de notificaciones tributarias, hemos de exponer sucintamente el régimen legal de la misma. Así pues, los artículos 109 a 112 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, efectúan una remisión genérica a las normas administrativas generales, con determinadas especialidades en materia tributaria que son objeto de regulación específica. En concreto, el artículo 110 establece:

*“Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.*

1. (...)

2. *En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”.*

Por su parte, el artículo 112, relativo a las notificaciones por comparecencia, indica:

*“Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e **intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal**, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. (...)”*

**Respecto a los dos intentos de notificación en el domicilio**, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que se aplica supletoriamente a los procedimientos tributarios en todo lo no previsto por su normativa específica, precisaba en su redacción vigente hasta la Ley 39/2015:

*“Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. **Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta DENTRO DE LOS TRES DÍAS SIGUIENTES”***

En este sentido, la sentencia del TS, dictada en casación, de 13 de febrero de 2014 (RJ2014/1344), en la que es ponente el Excmo. Sr. Manuel Martín Timón, establece que *« en el presente caso el Juzgado de Burgos, en la sentencia objeto de revisión, ha seguido la doctrina contenida en la Sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo de fecha 28 de octubre de 2004, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 70/2003, que “sí constituye doctrina legal”, al establecer en su fallo parcialmente estimatorio “Que, a efecto de dar cumplimiento al artículo 59.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, la expresión en una hora distinta determina la validez de cualquier notificación que guarde una diferencia de al menos sesenta minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación”».*

No obstante, debemos destacar, igualmente, la STS de 10 de noviembre de 2004, que, en un supuesto similar al caso que nos ocupa, resuelve diciendo que *“el segundo intento de notificación ha de realizarse en un día diferente y en una franja horaria distinta (mañana tarde, primeras últimas horas de la mañana o tarde) a aquella en que se practicó el primer intento, p.ej.: si el primer intento se efectuó a las 9:00, el segundo intento debería realizarse por la tarde o a última hora de la mañana”.*

A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (2 de octubre de 2016) se clarifica notablemente el problema del cómputo de la hora distinta dada la fórmula concreta utilizada por el art. 42.2 de esta nueva Ley:

*“En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44”.*

## III. Estudio de los criterios del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional respecto de la finalidad propia de las normas sobre notificación y las consecuencias de su incumplimiento

Pues bien, si hubiera que resumir la postura de los órganos jurisdiccionales en esta materia, la idea central sería el antiformalismo. Antiformalismo que se aplica tanto en beneficio como en perjuicio del obligado tributario. En este sentido y como exponemos a continuación, el Tribunal Supremo sostiene que una notificación tributaria puede ser formalmente correcta y, no obstante,

no producir efectos en contra del administrado, si en el caso concreto y por sus circunstancias no es razonable entender que se le pueda tener por enterado del contenido de la misma.

Y, viceversa, una notificación formalmente defectuosa puede ser oponible al obligado tributario, si, atendiendo a las circunstancias concurrentes, se considera que los vicios procedimentales no son de tal entidad como para impedir que se haya realizado la finalidad de la notificación.

Los criterios, pues, empleados para flexibilizar la aplicación estricta de la normativa que analizamos son básicamente:

**1.El casuismo:** es imposible reducir todos los supuestos que plantea la realidad a una simple regla universal. El juzgador ha de valorar las circunstancias concurrentes en cada caso. Así, el Tribunal Supremo tiene declarado:

*“Por ello, resulta necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso. Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.” (TS, Rec. nº 3075/2010, sentencia de 17/02/2014).*

**2.El principio teleológico:** es esencial corroborar si la notificación o los intentos de notificación han cumplido su finalidad, que no es otra sino que el administrado pueda conocer la notificación o pueda presumirse que la pudo conocer, de modo que se excluya la indefensión. En este sentido, podemos citar los siguientes pronunciamientos:

- *“El máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho (interdicción de la indefensión) puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable mutatis mutandis a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración.” (TS, Rec. nº 3075/2010, sentencia de 17/02/2014)*
- *“No parece razonable asumir que la incorrección formal de las notificaciones sea irrelevante cuando el Tribunal llega al convencimiento de que el sujeto pasivo la ha recibido y no otorgar el mismo valor a la convicción del Tribunal cuando opera en sentido opuesto, es decir, cuando la notificación se ha efectuado de modo formalmente correcto, pero en virtud de las circunstancias concurrentes, apreciadas libremente por el tribunal, se llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.” (STS de 13 de mayo de 2015. Recurso de casación en interés de ley 3529/2014, Ponente: Garzón Herrero, Manuel Vicente).*
- *“Y a la vista de las anteriores circunstancias, parece evidente que, en efecto, las notificaciones en debate no llegaron en la realidad a conocimiento del hoy actor, no obstante considerarse inicialmente válidas a tenor de lo expuesto en el Fundamento que antecede, debido al cambio de domicilio propiciado por la separación conyugal, (...). En virtud de todo ello, la Sala considera procedente, en aplicación del principio pro actione y el de tutela judicial efectiva que se invocan, ante la indefensión que pudiera producirse en otro caso, anular la resolución recurrida en cuanto a la extemporaneidad de la reclamación que se declara, retrotrayendo las actuaciones para que el TEAR de Madrid admita dicha reclamación y entre a valorar y resolver sobre el fondo de la misma, estimando por tanto el presente recurso en tal sentido, conforme a la petición subsidiaria que se efectúa.” (Audiencia Nacional, Sentencia de 16 de marzo de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 425/2013).*

**3.Valoración de la diligencia desplegada por el obligado tributario,** en contraposición con la diligencia mostrada por la Administración. En esta línea traemos a colación una sentencia de la Audiencia Nacional, que rechaza una notificación con apariencia de validez pero viciada por el distinto grado de cuidado de la Administración en comunicar según qué acuerdos:

- *“En definitiva, después de la notificación edictal de la sanción en el BOE, posteriormente se notifica en el domicilio la providencia de apremio, sin ningún problema.*

*Era perfectamente factible en este caso la notificación de la sanción a la interesada en el domicilio que se ha reseñado, y la Administración no ha empleado toda la diligencia exigible, en orden a practicar la notificación de la sanción, como sí ha hecho para notificar la providencia de apremio, siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que señala que no puede utilizarse la notificación edictal en menoscabo de las garantías procedimentales de los administrados.*

(...)

*Como una constante jurisprudencia enseña la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado “recogiéndose allí una amplia doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo*

a la que nos remitimos. [AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia de 16 marzo 2015, JUR\2015\94275, Recurso 263/2014, Ponente: Excmo. Sr. Angel Arozamena Laso].

Asimismo, otra reciente sentencia de la Audiencia Nacional insiste en la diligencia que debe desplegar la Administración para tratar de notificar en aquellos domicilios radicados en el extranjero de los que pueda tener conocimiento (SAN de 20 de julio de 2015, Rec. 302/2012):

- “QUINTO: De todo lo expuesto se concluye que la Administración, bajo el principio de buena fe, no solo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que está obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos (en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos), para realizar la notificación de forma eficaz.

No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas”.

**4. Jerarquía de los requisitos formales y de los posibles defectos** que los pueden viciar: ni todos los requisitos tienen la misma importancia, a efectos de considerar defectuosa una notificación, ni todos los posibles defectos son necesariamente sustanciales.

Se considera incumplido un requisito sustancial, por ejemplo, en aquellos casos en que se omite el segundo intento de notificación. Es obvio que dar al contribuyente una segunda oportunidad (cuando la primera ha resultado fallida) de conocer el contenido del acto administrativo tiene una incidencia directa en que no se le cause indefensión y en que no se lesione su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizada por la Constitución.

También se considera requisito esencial cumplimentar debidamente las exigencias de dejar avisos correspondientes a los intentos de notificación realizados. Así, la resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 (R.G. 08186/2012/00/00) extiende, en criterio reiterado, los mismos requisitos exigidos para las notificaciones realizadas por correo postal:

“SÉPTIMO. Ahora bien, alega asimismo la reclamante que no se dejó aviso en el buzón. Hace referencia a la resolución del TEAC de 14 de julio de 2011, que resuelve el recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina nº 00/5918/2010, así como a la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2011, rec. nº 4327/2007. También hace referencia a la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, RG 00/6484/2011.

El Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT), de 27 de julio, vino a establecer en su artículo 114.1:

“Artículo 114. Notificación

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.” [1].

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre la trascendencia del aviso de llegada, en la resolución dictada en unificación de criterio, R.G.5918-10, de fecha 14 de julio de 2011, que la reclamante cita, en referencia a las actuaciones notificadas por comparecencia.

La citada Resolución contemplaba un supuesto de notificaciones por correo realizadas en 2007, a las que les era aplicable el artículo 42.3 del Reglamento de Prestación de servicios postales, y tiene relevancia en cuanto que señala el significado del requisito de dejar depositado el aviso de llegada en el buzón; lo configura como una forma de poner remedio a las posibles consecuencias que podrían derivarse para el interesado, ausente de su domicilio, de desconocer la existencia de los intentos de notificación.

Evidentemente, si en la notificación por agente no se deja aviso de llegada en el buzón después de los dos intentos infructuosos de notificación, se pueden producir los mismos efectos perjudiciales para el interesado que se pretenden evitar con el criterio

sentado en la citada Resolución; por ello, este Tribunal entiende que sus pronunciamientos sobre la trascendencia del aviso de llegada en el buzón son trasladables a la interpretación del artículo 114 del RGAT, la normativa que regula la notificación realizada a través de agente notificador.

Se decía en la citada Resolución:

“(…) se configura como requisito inherente al derecho de tutela efectiva del administrado, al constituir un intento de poner remedio al hecho de que por hallarse este ausente de su domicilio en las horas de reparto, tenga que sufrir de forma automática las consecuencias de una notificación edictal de la que en pocos casos llegan a tener conocimiento los interesados. Por ello es evidente la necesidad de que por parte de los servicios de correos se efectúe, o al menos se intente efectuar, la entrega del aviso de llegada, lo cual de alguna forma debe resultar acreditado en el expediente(…)”.

Criterio idéntico al de este Tribunal Central ha sido sostenido igualmente por diferentes Tribunales Superiores de Justicia. (…).

Y seguía la Resolución R.G.5918-10 señalando que:

“(…) A mayor abundamiento, el actual artículo 114.1 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, dispone que “1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.”

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos (…)”

Resulta incuestionable por tanto, para este Tribunal Central, que ya en la propia Resolución R.G.5918-10, si bien de una manera implícita, puesto que no era la cuestión directamente planteada, se consideraba la regulación contenida en el artículo 114.1 del RGAT, como una interpretación que estaba en la misma línea que la patrocinada en la propia Resolución acerca del sentido y finalidad garantista que se daba al requisito de la exigencia de “dejar aviso de llegada en el buzón”.

A la luz de lo expuesto sobre el significado del requisito del “aviso de llegada”, debe analizarse el sentido del citado artículo 114.1 del R.D. 1065/2007.

Por lo que se refiere a la cuestión planteada en el presente expediente y partiendo del supuesto de que, cuando el destinatario de la notificación está ausente, el artículo 112. 1 de la Ley 58/2003, obliga a realizar dos intentos de notificación, la interpretación del artículo 114.1 debe centrarse en determinar si, según lo en él dispuesto, resulta imprescindible para la validez de la notificación realizada mediante agente tributario, que éste deje el correspondiente “aviso de llegada” en el buzón del destinatario ausente.

Para ello debe analizarse el sentido de dos expresiones del mismo: la frase: “cuando ello sea posible”; y la frase: “Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos”.

La interpretación de la primera frase en el contexto del artículo 114.1, lleva a este Tribunal a entender que tal precepto establece la obligación, tras los dos intentos fallidos de notificación, de dejar al destinatario el aviso de llegada, dejando a salvo, naturalmente, la imposibilidad de hacerlo; pero es al agente notificador que no haya podido dejar el preceptivo aviso de llegada en el casillero, al que corresponde acreditar en el expediente las circunstancias que impiden que tal actuación no se haya podido realizar.

Por tanto, el sentido de la primera frase del artículo 114.1, “cuando ello sea posible”, ha de ser precisamente que le corresponde al agente acreditar las circunstancias que le han impedido dejar el aviso de llegada.

El razonamiento anteriormente expuesto se refuerza con la interpretación de la segunda frase del referido artículo 114.1 que estamos cuestionando, relativa a: “Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos”.

En efecto, sobre la base de la reiterada jurisprudencia del Tribunal constitucional sobre el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», que ha de tener la notificación edictal en relación con la notificación personal., la interpretación de la mencionada expresión ha de partir de priorizar la notificación personal frente a la edictal; es entonces cuando adquiere sentido el carácter informativo del aviso de llegada. De esta forma, la constancia en el expediente de que se dejó tal aviso de llegada, se configura como un mecanismo para informar al destinatario de que se ha intentado por dos veces la notificación, sin que esta se haya podido practicar, y que puede acudir a las Oficinas de Correos a retirar la comunicación que se pretende efectuar.

En conclusión, el carácter informativo del aviso de llegada no significa que tal aviso, en ningún caso ni a ningún efecto, pueda servir como notificación; pero no puede considerarse como fundamento que pudiera justificar el incumplimiento por parte del agente de la obligación de dejar el aviso de llegada, sino como un aviso tendente a dar mayor seguridad jurídica al destinatario, para agotar todas las posibilidades orientadas a la efectividad de la notificación personal, que, como hemos dicho anteriormente ha de prevalecer, en cuanto sea posible, sobre la notificación edictal.

Los criterios mantenidos en el presente Fundamento de Derecho han sido sostenidos por este Tribunal Central en resoluciones de fecha 14 de julio de 2011, R.G. 5918-10, en unificación de criterio ya citada, en la de 22 de septiembre de 2011 (R.G.4306-09) y en la de 29 de noviembre de 2012 (RG 00/6484/2011), también citada por la reclamante.

Asimismo, con fecha de hoy se resuelve en esta misma Sala reclamación RG 5338/2011, en el mismo sentido”.

En relación con el nuevo sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO), respecto al que todavía se carece de criterios jurisprudenciales, resulta muy relevante señalar otra resolución del TEAC de 2 de julio de 2015 (R.G **04855/2011/00/00**) en la que se declara la invalidez de las notificaciones realizadas antes de haberse notificado el acuerdo de inclusión en el sistema:

“QUINTO.- Pues bien, en el presente caso, la reclamante reúne los requisitos establecidos el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, para su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada.

En efecto, la Administración notifica a la misma su inclusión obligatoria en dicho sistema, según consta en el expediente, en fecha 16 de agosto de 2011.

En la citada comunicación se acuerda que “En base a la normativa que más adelante se indica, se le comunica su inclusión obligatoria en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (en adelante, DEH), así como la asignación de la misma, teniendo en cuenta que se trata de una persona o entidad comprendida en el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010.

Por tanto, a partir de la fecha de recepción de esta notificación, estará obligada a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le envíe por medios electrónicos la Agencia Tributaria.”

Sin embargo, nos encontramos con que con anterioridad a que le fuese notificada su inclusión obligatoria en el sistema de DEH, el acuerdo sancionador se puso a su disposición en un buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de Notificaciones, produciéndose el acceso a su contenido por parte del obligado tributario en fecha 4 de julio de 2011, según certificación expedida al efecto por el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Recordando lo dispuesto en el artículo 36 del Real Decreto 1671/2009, Las notificaciones se efectuarán por medios electrónicos cuando así haya sido solicitado o consentido expresamente por el interesado o cuando haya sido establecida como obligatoria conforme a lo dispuesto en los artículos 27.6 y 28.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio.

Aun cuando el reclamante haya accedido al buzón electrónico, resulta cierto que en la fecha en que lo hace, todavía no le ha sido comunicada, como es preceptivo de acuerdo con el artículo 115 bis del RGAT, su inclusión obligatoria en el sistema DEH. Por otra parte, tampoco existen datos en el expediente que nos permitan asegurar que la reclamante podría haber señalado el medio electrónico ante la Administración, como el preferente para la práctica de las notificaciones tributarias. Por último, la notificación practicada sólo podríamos entenderla consentida cuando la interesada realizase actuaciones que supusiesen el conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, lo que, en nuestro caso, supondría no entender producida la notificación hasta el 9 de septiembre de 2011, con la interposición del recurso de reposición.

Todo ello conduce a este Tribunal a concluir que la notificación del acuerdo sancionador, que se produjo en fecha 4 de julio de 2011, por acceso de la interesada a buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz.

Por tanto, notificada a la interesada el acto de inclusión obligatoria en el sistema de notificación electrónica en fecha 16 de agosto de 2011, e interpuesto el día 9 de septiembre el recurso de reposición, no podemos confirmar que éste tenga carácter extemporáneo, toda vez que la notificación del acuerdo sancionador practicada en fecha 4 de julio no puede reputarse válida.

En consecuencia, procede anular la Resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona por no confirmarse la inadmisibilidad por extemporaneidad que en el mismo se declara”.

En la segunda categoría -requisitos no sustanciales- se encontrarían lo que el Tribunal Supremo califica como “omisiones intrascendentes”, esto es, incumplimientos del literal de la norma que, sin embargo, no afectan al derecho a la tutela judicial. Por ejemplo, el que un acto se notifique dentro de los diez días siguientes desde que fuera dictado (como exige el art. 58.2 de la LRJPAC) o en los días inmediatamente posteriores al vencimiento de dicho plazo, no supone un menoscabo de las garantías constitucionalmente consagradas (dando por entendido, lógicamente, que no se haya superado el mencionado plazo de diez días tan ampliamente que llegue a olvidarse el fin para el que dicho plazo fue recogido en la ley, que es garantizar que no se genere indefensión al destinatario de la notificación). (TS, Rec. nº 3075/2010, sentencia de 17/02/2014).

#### IV. El requisito de que entre los dos intentos de notificación transcurra un plazo inferior a tres días: postura del TEAC

Frente a lo expuesto, el Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo, **inicialmente**, el criterio de que el **incumplimiento de dicho plazo consistía en una mera irregularidad**, que no invalidaba ni el segundo intento de notificación ni la ulterior notificación por vía edictal, pero posteriormente, en la resolución de 8 de enero de 2015, **reconsideró su criterio concluyendo que había de respetarse en todo caso el mencionado plazo de los tres días**. (Por el contrario, la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2015, Rec. n.º 425/2013, entre otras muchas, señala que el plazo de los tres días entre intentos de notificación es un plazo mínimo, pero que no es un defecto invalidante el que se extienda unos días más).

##### (a) El requisito de los tres días operativos:

En el caso de autos, **entre dos de los intentos que se realizaron mediaron cinco días naturales, entre los que se encuentran un sábado y un domingo**.

A tal efecto, razona el TEAC, tres son las posibilidades: computar el plazo en días naturales, hábiles u operativos para los servicios de notificación, teniendo en cuenta que, aunque a efectos administrativos los sábados sean días hábiles, **no son días en que estén legalmente garantizados los servicios mínimos para la entrega de notificaciones**.

En orden a dilucidar esta cuestión, el TEAC procede a examinar la normativa postal. En este sentido, la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de la Liberalización de los Servicios Postales, dispone en su artículo 17:

*“Artículo 17. Obligaciones del operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal en la realización de éste. (...)*

*2. El Gobierno fijará, mediante Real Decreto, los parámetros de calidad para la prestación del servicio postal universal. Dichos parámetros, que podrán actualizarse y revisarse periódicamente, se referirán, especialmente, a la extensión de la red, a las facilidades de acceso, a las normas de distribución y entrega, a los plazos para el curso de la correspondencia, a la regularidad y a la fiabilidad de los servicios. En todo caso, se exigirá, al menos, una recogida en los puntos de acceso que se determinen y una entrega en la dirección postal de cada persona física o jurídica, todos los días laborables y, como mínimo, cinco días a la semana, respetando lo señalado en el apartado 3,a) del artículo anterior. En dicho Real Decreto se establecerán las consecuencias del incumplimiento de los parámetros de calidad, a efectos de lo dispuesto en el artículo 26.1”*

En desarrollo de dicha Ley, se aprobó por Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, que contiene idéntica previsión en cuanto a la entrega de envíos postales:

*“Artículo 28. Condiciones generales. 1. El operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal está obligado, respecto a los servicios incluidos en él, a realizar, todos los días laborables y por lo menos cinco días por semana, salvo circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, que debe valorar la Secretaría General de Comunicaciones, previa petición razonada por parte del prestador del servicio:*

*(...) b) Una distribución y entrega al domicilio de cada persona física o jurídica, con las excepciones que se establecen en el artículo 37 del presente Reglamento (...).”*

Ambas normas nacionales tienen su origen en la Directiva 97/67/CE, de 15/12/1997, en relación con la plena realización del mercado interior de servicios postales comunitarios, en cuyo artículo 3 se indica:

*“1. Los Estados miembros garantizarán a los usuarios el derecho a un servicio universal que corresponda a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del territorio a precios asequibles a todos los usuarios.(...)”*

*3. Los Estados miembros adoptarán medidas para asegurar que el servicio universal quede garantizado al menos cinco días laborales por semana, excepto en circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, y para que incluya, como mínimo:(...)”*

*–una entrega al domicilio de cada persona física o jurídica o, como excepción, en condiciones que quedarán a juicio de la autoridad nacional de reglamentación, una entrega en instalaciones apropiadas”.*

## V. Opción del TEAC por los tres días “lectivos”:

Pues bien, a juicio del TEAC el criterio correcto es computar el plazo analizado por días lectivos<sup>1</sup>, en los que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y domingos.

Para llegar a esta flexibilización en el cómputo del plazo, y atender sólo a los días lectivos, de lunes a viernes, se tienen en cuenta las siguientes razones:

- En primer lugar, el principio de buena fe y de la diligencia exigible a los intervinientes, y, en este sentido, es claro que no es negligente la conducta consistente en no intentar notificar los días en que no hay servicios de notificación disponibles.
- En segundo lugar, un plazo tan corto quedaría reducido a un solo día en caso de que el primer intento estuviera hecho en jueves o viernes. En efecto, la Administración no dispondría para realizar el segundo intento, de tres días sino tan sólo de dos ya que el sábado es hábil, pero no es “operativo” para entregar una notificación. Conclusión que carece de toda lógica, pues no puede computarse como día hábil para el ejercicio de una acción (por ejemplo, la notificación de un acto administrativo) aquél en el cual no existe la posibilidad de hacerla efectiva.
- En tercer lugar, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que anula las notificaciones por separación de ambos intentos más de tres días, no impone la necesidad de atender a los tres días como plazo riguroso, sino que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, advirtiendo sólo la necesidad de no separar excesivamente los intentos. Si bien, evidentemente, esta jurisprudencia preconiza una interpretación más laxa del requisito del plazo que la mantenida por el TEAC en esta resolución de 8 de enero de 2015, que hemos comentado<sup>2</sup>.

## VI. Conclusión

La citada Resolución del TEAC de 8 de enero de 2015 (Rec.6364/2011) realiza una interpretación más restrictiva y garantista del requisito del plazo de tres días entre intentos de notificación que la sostenida generalmente por los órganos jurisdiccionales. Así pues, considera que es un requisito sustancial que se entiende cumplido cuando entre ambos intentos sólo median tres días lectivos.

En este sentido, la jurisprudencia constante del Alto Tribunal, la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia efectúa una interpretación menos rigurosa de dicho requisito, hasta el punto de que sólo considera un vicio sustancial cuando entre los dos intentos de notificación ha transcurrido un lapso temporal de tantos días que determina que, en realidad, la segunda tentativa constituye una nueva notificación distinta de la anteriormente intentada.

## Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de enero de 2015

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren en el presente caso los requisitos que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, interpuesto en plazo hábil por persona con capacidad, legitimación y representación suficientes, todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley General Tributaria 58/2003 y Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo de 2005 por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

1 Pese a que lo correcto, a nuestro juicio, sería hablar de días “operativos” a efectos del servicio postal, el TEAC emplea la expresión “lectivos”, que, como es sabido, técnicamente es un término del ámbito educativo.

2 En efecto, el Alto Tribunal tiene declarado: (Sentencia en casación del TS de 22 septiembre 2011. RJ 2011\7279) “De igual forma esta Sala considera que estamos ante un defecto sustancial cuando, como el caso que nos ocupa, entre el primero y el segundo intento HA TRANSCURRIDO UN PERÍODO TEMPORAL CONSIDERABLEMENTE SUPERIOR A LOS TRES DÍAS; es decir, se ha superado el lapsus temporal máximo (tres días) que la norma establece con tanta amplitud que su admisión desvirtuaría la finalidad propia de fijar un plazo máximo entre ambos intentos de notificación; situación que concurre en el presente caso dónde el primer intento de notificación es de fecha 7 de noviembre de 2000 y el segundo de 6 de febrero de 2001.”

En este mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su recurso 965/2006, de 14/12/2009, indica: “Pues bien, en este caso resulta que hubo dos intentos de notificación separados por varios meses, con lo que se incumplió la norma que obliga a concentrar esos intentos en tres días, con la finalidad, lógica, de apurar las posibilidades de notificación, finalidad que se diluye cuando entra ambos intentos se dejan pasar varios meses, ya que en tal caso no es una misma notificación, sino una distinta, aunque se refiera al mismo acto, a la misma liquidación. (...) En suma, se han efectuado dos notificaciones con un solo intento”.



**Segundo.** La primera cuestión que plantea el recurrente es la invalidez de la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras que determina que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Para esclarecer la corrección o no de la notificación del acto de que se trata, son de aplicación los artículos 109 a 112 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, que efectúan una remisión genérica a las normas administrativas generales, con determinadas especialidades en materia tributaria que son objeto de regulación específica. En concreto, el artículo 110 establece:

*“Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.*

1. (...)
2. *En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”.*

Por su parte, el artículo 112 (según la redacción introducida por la Ley (36/2006), relativo a las notificaciones por comparecencia, indica:

*“Notificación por comparecencia.*

1. *Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.*

*En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el «Boletín Oficial del Estado» o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte.*

*La publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.*

(...)

2. *En la publicación en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente Boletín Oficial.*

*Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.*

3. *Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. (...).”*

Respecto a los dos intentos de notificación en el domicilio, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que se aplica supletoriamente a los procedimientos tributarios en todo lo no previsto por su normativa específica, precisa:

*“Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes”.*

Pues bien, en el presente caso, la comunicación de inicio de actuaciones, de fecha 21/02/2005, se intentó notificar el día 24/02/2005:

- Primero, a las 11.50 horas en la calle C... (domicilio fiscal del obligado tributario. De hecho, este domicilio es el que figura en las declaraciones de Retenciones por Trabajo Personal y lo ha dejado inalterado tras presentar, el 30/12/2006, una declaración de modificación de sus datos personales, página 3.326 del expediente). Ese día, un agente tributario se personó en dicha dirección y una persona que se encontraba en el citado piso, a través del portero automático de la finca, manifiesta que el destinatario no está pero que su hija vendrá en “un rato”
- A las 12 horas, se persona el agente en la calle CC... (lugar donde el interesado realiza su actividad empresarial). El conserje indica que el piso de P... es el 1º izda (así consta también en el portero automático en que figura “I...” y “P...”) y que vive allí desde hace años. Al llamar a dicho piso, un hombre contesta que, en ese momento, el destinatario no está y que no sabe a qué hora volverá. Se le solicita el teléfono del sujeto pasivo para ponerse en contacto con él y manifiesta que no puede darlo

por ser un teléfono particular. Se le entrega el teléfono del agente tributario para que sea el sujeto pasivo el que llame y diga a qué hora se le puede notificar la comunicación de inicio.

- A las 12.25 horas, se dirige el agente tributario a la calle V... (inmueble propiedad del sujeto pasivo donde había signos externos que indicaban que pudiera ser su lugar habitual de residencia, página 3.324 del expediente administrativo). Allí, el que dice ser hijo del conserje manifiesta que el domicilio de P... es el 7º dcha. Al llamar a dicha finca, dos mujeres abren la puerta e indican que el obligado tributario no se encuentra en ese momento, que no saben a qué hora volverá y que ellas no están autorizadas a recoger nada. Se intenta otra vez la notificación el día 1/03/2005:
- Primero, en la calle C... las 9.45 horas. El conserje manifiesta que en el 1º dcha vive la hija del obligado tributario. Abre la puerta de dicho piso una mujer que contesta que P... no se encuentra en el domicilio y que ella no está autorizada a recoger nada que tenga que firmar. Se le entrega aviso para que el destinatario de la comunicación pase a recogerla en las oficinas de Guzmán el Bueno en el plazo de quince días.
- A continuación, se acude a la calle CC... (a las 9.55 horas). En la puerta de dicho piso hay una placa en la que se lee "I, Instituto...". En la recepción de dicho centro, atiende al agente tributario la misma persona que les recibió el día 24/02/2005. Manifiesta que el sujeto pasivo no está, que aún tiene el teléfono del agente tributario pero que no sabe cuándo pasará el sujeto pasivo a recoger la notificación en la Delegación. Se deja también allí un aviso de llegada.
- Por último, a las 10.15 horas se acude a la calle V.... El portero indica que, en ese piso, vive el hijo de P.... Abre la puerta del domicilio una persona que manifiesta que el hijo no está, pero acepta recibir el aviso de que el obligado tributario puede dirigirse a la Administración de Guzmán el Bueno a recoger la notificación. Se vuelve a intentar la notificación el día 8/03/2005, dirigiéndose el agente tributario nuevamente a la calle C.... En el 1º dcha abre la puerta una empleada del hogar que manifiesta que es el domicilio de la hija de P... y que desconoce si el obligado tributario vive allí. Al resultar todos los intentos de notificación fallidos, se procede a la notificación por comparecencia, publicando anuncio en el BOCAM de .... La notificación se entiende producida el 6/04/2005.

**Tercero.** Resulta obligado detenerse en el estudio de cuál ha sido el criterio del Tribunal Supremo respecto a la finalidad propia de las normas sobre notificación y las consecuencias de su incumplimiento, pudiéndose adelantar las siguientes líneas generales:

- La finalidad de las notificaciones es llevar a conocimiento de los interesados los actos y resoluciones, con objeto de que éstos puedan defender convenientemente sus derechos e intereses. Por ello, sólo afectan a la validez de las notificaciones aquellos defectos que lesionan el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución Española.
- De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, únicamente lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva la llamada indefensión material, no la formal.
- En materia de notificaciones debe regir un principio antiformalista, de forma que, aunque existan vicios "de cualquier gravedad" en la notificación, si puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o no lo hizo, exclusivamente, por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna. No cabe invocar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción.
- El rigor procedimental en materia de notificaciones no tiene su razón de ser en un exagerado formulismo, sino en evitar la indefensión y garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva. No puede ocurrir que cualquier incumplimiento de un requisito formal cause la anulación de la notificación "porque se llegaría al absurdo de convertir el medio - el requisito garante de que la notificación se produce- en fin de sí mismo". Lo decisivo no es que se cumplan las previsiones legales, sino que el sujeto tenga o haya podido tener conocimiento del acto que se pretende notificar.
- Deben ponderarse dos elementos: el cumplimiento de las formalidades exigidas y las circunstancias concurrentes en cada caso (en particular, la diligencia demostrada tanto por la Administración como por el interesado).
- En los casos en que no se hayan cumplido todas las formalidades previstas en las normas, hay que diferenciar entre si dichas formalidades incumplidas tienen carácter sustancial o secundario.

De dichos criterios son exponentes las recientes sentencias del Tribunal Supremo rec. nº 2991/2011 (de 10/02/2014) o rec. nº 3075/2010 (de 17/02/2014). De esta última, extractamos:

*"Por ello, resulta necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso. Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia. Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento.*

El punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que los actos de notificación «cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes» [STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2]; teniendo la «finalidad material de llevar al conocimiento» de sus destinatarios los actos y resoluciones «al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva» sin indefensión garantizada en el art. 24.1 de la Constitución española (CE) [STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2].

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable *mutatis mutandis* a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular, en los siguientes casos: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y, c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente [SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5].

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución» (...).

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio -y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia (...).

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala. En particular, hemos aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones «no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24 de la Constitución» [Sentencias de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]; hemos afirmado que las exigencias formales «sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad» [Sentencia de 6 de junio de 2006, cit., FD Tercero]; hemos dicho que «todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación» entre el órgano y las partes «no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido» [Sentencia de 25 de febrero de 1998, cit., FD Primero]; hemos destacado que «el objeto de toda notificación administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado» [Sentencia de 7 de octubre de 1996 (rec. cas. núm. 7982/1990), FD Segundo]; hemos declarado que «[l]os requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo» [Sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5572/1998), FD Tercero]; y, en fin, hemos dejado claro que «lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas, de manera que «cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado» [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Cuarto].

En otros términos, «y como viene señalando el Tribunal Constitucional «n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE «ni, al contrario, «una notificación correctamente practicada en el plano formal» supone que se alcance «la finalidad que le es propia», es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5 ; 290/1993, FJ 4 ; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [ Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero]. Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción (...).

QUINTO .- Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, muy casuística, pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptar la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. en interés de ley núm. 6561/1996), FD Octavo].

Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio «recae normativamente sobre el sujeto pasivo», «si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 de la CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto ; de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y de 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora-, siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles. Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, mutatis mutandis, a la Administración. En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2 ; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2 ; 223/200, de 22 de octubre, FJ 2 ; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2], ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» [STC 65/1999, cit., FJ 2]; que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (...)

Todos los citados elementos deben ser ponderados teniendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados. En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe «impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija»(...)

SEXTO.- Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, si se le causó o no indefensión material), procede ya, sin más trámites, explicar cómo, según se desprende de nuestra jurisprudencia, deben aplicarse esos criterios. Y, a este respecto, hay que comenzar por distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

A) En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables. (...)

B) La segunda situación a tener en cuenta para valorar si el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado, es aquella en la que no se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma. En este caso hay que diferenciar, a su vez, según las formalidades incumplidas por el poder público sean de carácter sustancial o secundario.

1) Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que éstas se consideran imprescindibles como medio para garantizar que la comunicación del acto o resolución tiene lugar, hay que presumir que éstos no han llegado a conocimiento tempestivo del interesado, causándole indefensión y lesionando, por tanto, su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 de la CE. Ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario que, naturalmente, corresponde a la Administración (...)

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo pueden extraerse algunos ejemplos de defectos calificables como sustanciales. Así: (...)

e) Notificación edictal o por comparecencia sin que se intentara dos veces [STC 65/1999, de 26 de abril, FJ 3; y Sentencias de esta Sala de 8 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 10087/2003), FD Tercero; de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FJ Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FJ Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto]; la notificación en el domicilio fiscal del interesado o en el designado por el mismo [ art. 112 de la LGT ; Sentencia de 30 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 6144/2006 ), FJ Quinto]; o no habiéndose producido el segundo intento transcurrida una hora desde el primero [Sentencia de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FJ Cuarto]; o no constando la hora en la que se produjeron los intentos [Sentencia de 11 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4370/2003), FJ Tercero]; o, en fin, no habiéndose publicado el anuncio en el Boletín Oficial correspondiente [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 3; y 223/2007, de 22 de octubre , FJ 3].

(...)

2) En cambio, cuando las quebrantadas son formalidades de carácter secundario, debe partirse de la presunción de que, en principio, el acto o resolución ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado, en la medida en que las formalidades obviadas no se consideran garantías imprescindibles para asegurar que el destinatario recibe a tiempo la comunicación, sino mero refuerzo de aquéllas. En este sentido, esta Sala ha señalado que «no puede elevarse a rito lo que no es más que un requisito formal de garantía no determinante de nulidad, cuando se trata de una omisión intrascendente, en cuanto la realidad acredita el conocimiento por el destinatario del contenido del acto y de todas las exigencias para su impugnación desde el momento de la notificación» (...).

De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, puede inferirse que, en principio, no puede entenderse que lesionen el art. 24.1 de la CE las notificaciones que padecen los siguientes defectos:

a) La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto (art. 58.2 de la LRJPAC). (...)”.

De lo expuesto se deduce que, en caso de incumplimiento de alguno de los requisitos legales en materia de notificaciones, es preciso analizar si esa formalidad incumplida tiene un carácter sustancial o secundario.

Dentro de la primera categoría estarían, por ejemplo, los casos en que se omite el segundo intento de notificación. Es obvio que el dar al contribuyente una segunda oportunidad (cuando la primera ha resultado fallida) de conocer el contenido del acto administrativo tiene una incidencia directa en que no se le cause indefensión y en que no se lesione su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizada por la Constitución.

En la segunda categoría se encontrarían lo que el Tribunal califica como “omisiones intrascendentes”, esto es, incumplimientos del literal de la norma que, sin embargo, no afectan al derecho a la tutela judicial. Por ejemplo, el que un acto se notifique dentro de los diez días siguientes desde que fuera dictado (como exige el art. 58.2 de la LRJPAC) o en los días inmediatamente posteriores al vencimiento de dicho plazo, no supone un menoscabo de las garantías constitucionalmente consagradas (dando por entendido, lógicamente, que no se haya superado el mencionado plazo de diez días tan ampliamente que llegue a olvidarse el fin para el que dicho plazo fue recogido en la ley, que es garantizar que no se genere indefensión al destinatario de la notificación).

**Cuarto.** En relación con el requisito de que entre los dos intentos de notificación transcurra un plazo inferior a tres días este Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo, inicialmente, el criterio de que el incumplimiento de dicho plazo consistía en una mera irregularidad, que no invalidaba ni el segundo intento de notificación ni la ulterior notificación por vía edictal. Posteriormente, y la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reconsideró su criterio concluyendo que había de respetarse en todo caso el mencionado plazo de los tres días. Así, en la reclamación RG 47/12, de 19/12/2013, decíamos:

“...En el ámbito de este Tribunal Central, la Resolución 3739/2012 dictada en fecha 11 de diciembre de 2012, recoge los criterios mantenidos por este Tribunal con anterioridad a dicha fecha, en virtud de los cuales, se podía afirmar que el incumplimiento del plazo de tres días exigido para la práctica del primer intento de notificación y el segundo, podía ser calificado, por norma general, como un defecto no invalidante de conformidad con el artículo 63.2 de la LRJPAC; ó considerar, como hacía la Resolución RG 1849/2002, de 19 de noviembre de 2003, dictada también en unificación de criterio, que la inobservancia de dicho plazo de tres días, establecido en el artículo 59.2 de la LRJPAC, no implicaba la invalidez del segundo intento de notificación y por ende, tampoco de la posterior notificación edictal.

Sin embargo, este Tribunal Central, al analizar las Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo relativas a los requisitos que han de cumplir los dos intentos de notificación (en concreto, la Sentencia de 28 de octubre de 2004 Rec. nº 70/2003, y la Sentencia de 10 de noviembre de 2004 Rec. nº 4/2003) las cuáles, insisten siempre en que el segundo intento de notificación debe realizarse dentro de los tres días siguientes, concluye, en la citada Resolución 3739/2012, que la expresión “dentro de los tres días siguientes” del artículo 59.2 in fine de la Ley 30/1992 implica que, para que sea válida la notificación por comparecencia del artículo 112 de la LGT 2003, el segundo de los intentos de notificación personal, caso de ser necesario, debe efectuarse en un día distinto a aquel en el que se ha llevado a cabo el primer intento de notificación, no siendo admisible que los dos intentos tengan lugar el mismo día, habiendo de existir además una diferencia horaria entre ambos de, al menos, sesenta minutos.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en la citada Sentencia de fecha 22 de noviembre de 2012, dictada en el recurso número 2125/2011, señala, respecto a la notificación por comparecencia, que resulta improcedente dicha notificación cuando el segundo intento de notificación personal se realiza más allá de los tres días siguientes al primero, puesto que supone el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT 2003, en relación con el artículo 59.2 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LRJPAC.

Debe indicarse que el Tribunal Supremo, ya había sostenido este criterio en la Sentencia de fecha 22 de septiembre de 2011 en el recurso de casación 2807/2008. En este sentido, considerando que los dos intentos previos de notificación del .... se practicaron con una diferencia entre ambos mayor a tres días, 11 de agosto y 8 de septiembre de 2009 respectivamente, debe rechazarse la validez del segundo intento, lo que determina, en opinión de este Tribunal Central, la nulidad de la notificación del acto mediante su publicación en el Boletín Oficial al contravenir lo indicado por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia.”.

En el presente caso, dado que el segundo y sucesivos intentos de notificación del acuerdo de inicio del expediente sancionador se practicaron con una diferencia superior a tres días (27/05/2011, 2/06/11, 8/06/11 y 17/06/11) teniendo en cuenta el criterio expuesto, debe rechazarse la validez del segundo y siguientes intentos, lo que determina, en opinión de este Tribunal Central,

la nulidad de la notificación del acto mediante su publicación en el Boletín Oficial, al contravenir lo indicado por el Tribunal Supremo”.

**Quinto.** Sentado el criterio de que el respeto del plazo de tres días es un requisito sustancial de las notificaciones, y, por tanto, cuyo incumplimiento implica la invalidez de la notificación por comparecencia, interesa precisar en el presente caso, la naturaleza de tales días, pues entre dos de los intentos que aquí se realizaron mediaron 5 días naturales, entre los que se encuentran un sábado y un domingo.

A tal efecto, tres son las posibilidades: computar el plazo en días naturales, hábiles o lectivos para los servicios de notificación, teniendo en cuenta que, aunque a efectos administrativos los sábados sean días hábiles, no son días en que estén legalmente garantizados los servicios mínimos para la entrega de notificaciones.

En efecto, la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de la Liberalización de los Servicios Postales, dispone en su artículo 17:

“Artículo 17. Obligaciones del operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal en la realización de éste.

1. El operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal deberá llevarlo a cabo de acuerdo con las normas de calidad previstas al efecto, de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

2. El Gobierno fijará, mediante Real Decreto, los parámetros de calidad para la prestación del servicio postal universal. Dichos parámetros, que podrán actualizarse y revisarse periódicamente, se referirán, especialmente, a la extensión de la red, a las facilidades de acceso, a las normas de distribución y entrega, a los plazos para el curso de la correspondencia, a la regularidad y a la fiabilidad de los servicios. En todo caso, se exigirá, al menos, una recogida en los puntos de acceso que se determinen y una entrega en la dirección postal de cada persona física o jurídica, todos los días laborables y, como mínimo, cinco días a la semana, respetando lo señalado en el apartado 3,a) del artículo anterior. En dicho Real Decreto se establecerán las consecuencias del incumplimiento de los parámetros de calidad, a efectos de lo dispuesto en el artículo 26.1”.

En desarrollo de dicha Ley, se aprobó el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, y que contiene idéntica previsión en cuanto a la entrega de envíos postales:

“Artículo 28. Condiciones generales. 1. El operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal está obligado, respecto a los servicios incluidos en él, a realizar, todos los días laborables y por lo menos cinco días por semana, salvo circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, que debe valorar la Secretaría General de Comunicaciones, previa petición razonada por parte del prestador del servicio: a) Una recogida en los puntos de acceso, como son los buzones a disposición del público instalados en la vía pública, locales u otras instalaciones.

b) Una distribución y entrega al domicilio de cada persona física o jurídica, con las excepciones que se establecen en el artículo 37 del presente Reglamento. (...)”.

Ambas normas que tienen su origen en la Directiva 97/67/CE, de 15/12/1997, en relación con la plena realización del mercado interior de servicios postales comunitarios, en cuyo artículo 3 se indica:

“1. Los Estados miembros garantizarán a los usuarios el derecho a un servicio universal que corresponda a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del territorio a precios asequibles a todos los usuarios.

2. Para ello, los Estados miembros velarán por que la densidad de los puntos de contacto y de los puntos de acceso tenga en cuenta las necesidades de los usuarios.

3. Los Estados miembros adoptarán medidas para asegurar que el servicio universal quede garantizado al menos cinco días laborales por semana, excepto en circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, y para que incluya, como mínimo:

- una recogida,
- una entrega al domicilio de cada persona física o jurídica o, como excepción, en condiciones que quedarán a juicio de la autoridad nacional de reglamentación, una entrega en instalaciones apropiadas”.

Considera este TEAC que el criterio correcto es computar el plazo analizado por días lectivos, en que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y domingos.

Para llegar a la flexibilización en el cómputo del plazo, y atender sólo a los días lectivos, lunes a viernes, se deben tener en cuenta las siguientes razones.

En primer lugar, y según se ha expuesto, los requisitos de las notificaciones deben valorarse a la luz del principio de buena fe y de la diligencia exigible a los intervinientes, y, en este sentido, es claro que no es negligente la conducta consistente en no intentar notificar los días en que no hay servicios de notificación disponibles.

En segundo lugar, un plazo tan corto quedaría reducido a un solo día en caso de que el primer intento estuviera hecho en miércoles, jueves o viernes. En efecto, la Administración no dispondría para realizar el segundo intento, de tres días sino tan sólo de dos ya que el sábado es hábil, pero no es “operativo” para entregar una notificación Conclusión que carece de toda lógica pues no puede computarse como día hábil para el ejercicio de una acción (por ejemplo, la notificación de un acto administrativo) aquél en el cual no existe la posibilidad de hacerla efectiva.

En tercer lugar, ha de llamarse la atención sobre que la doctrina del TS, antes citada, que anula las notificaciones por separación de ambos intentos más de tres días, no impone la necesidad de atender a los tres días como plazo riguroso, sino que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, advirtiendo sólo la necesidad de no separar excesivamente los intentos. Con ello, es el propio Tribunal Supremo el que flexibiliza la interpretación del plazo que estamos analizando. En efecto, en la STS de 22/11/2012, rec. nº 2125/2011, habían transcurrido 63 días y el Alto Tribunal señala que:

*“Si comprobamos que los intentos de notificaciones se hicieron en lapsus temporal tan alejado, el primer intento en 9 de junio de 2004 a las 13 horas, y el segundo el 11 de agosto de 2004, no era procedente la notificación por comparecencia, por haber incumplido la Administración el artº 112 de la LGT, en relación con el artº 59.2 de la Ley 30/1992, pues el segundo intento ni se hizo en una hora distinta ni dentro de los tres días siguientes a la primera notificación”.*

*La diferencia era todavía mayor en el caso analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 22/09/2011, rec. 2807/2008; habían transcurrido entre los dos intentos 91 días y el Tribunal considera que:*

*“De igual forma esta Sala considera que estamos ante un defecto sustancial cuando, como el caso que nos ocupa, entre el primero y el segundo intento ha transcurrido un período temporal considerablemente superior a los tres días; es decir, se ha superado el lapsus temporal máximo (tres días) que la norma establece con tanta amplitud que su admisión desvirtuaría la finalidad propia de fijar un plazo máximo entre ambos intentos de notificación; situación que concurre en el presente caso dónde el primer intento de notificación es de fecha 7 de noviembre de 2000 y el segundo de 6 de febrero de 2001.*

*De este modo, la presencia de una irregularidad sustancial en los intentos de notificación conduce inequívocamente a considerar ineficaz la notificación edictal realizada,(...)”*

En cualquiera de los dos casos, el Alto Tribunal no considera inválido el segundo intento de notificación por no haber respetado escrupulosamente el plazo de tres días fijado en la ley, sino que entiende que sólo es un defecto sustancial cuando, entre ambos intentos, ha transcurrido un plazo tan extenso que hacer quebrar, precisamente, la propia finalidad de fijar por ley un plazo.

En este mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su recurso 965/2006, de 14/12/2009, indica:

*“Pues bien, en este caso resulta que hubo dos intentos de notificación separados por varios meses, con lo que se incumplió la norma que obliga a concentrar esos intentos en tres días, con la finalidad, lógica, de apurar las posibilidades de notificación, finalidad que se diluye cuando entra ambos intentos se dejan pasar varios meses, ya que en tal caso no es una misma notificación, sino una distinta, aunque se refiera al mismo acto, a la misma liquidación. (...) En suma, se han efectuado dos notificaciones con un solo intento”.*

**Sexto.** El criterio anterior supone en el presente caso que se ha respetado la diferencia máxima de tres días que debe mediar entre los dos intentos de notificación, por lo que no concurre defecto en la notificación por comparecencia.

**Séptimo.** Entrando ya en la comprobación efectuada por la Inspección, cabe recordar que al obligado tributario no se le admitió la posibilidad de justificar gastos con ocasión de las alegaciones formuladas ante el Inspector Jefe después de suscritas las Actas de Disconformidad, en base al artículo 158.3 de la LGT.

Dicho artículo se transcribe a continuación:

*“3. Los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización. En este caso, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el artículo 150 de esta ley.*

*b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias”.*

Es decir, su ámbito se encuentra limitado a los supuestos en que la Administración ha de cuantificar las bases imponibles aplicando el método de estimación indirecta debido a una conducta irregular del obligado tributario. En tales casos, el legislador prevé



que sólo se puedan admitir documentos o pruebas con posterioridad a la propuesta de regularización si éste demuestra que tales datos fueron de imposible aportación durante el procedimiento.

Por otra parte, cabe citar que el artículo 193.2 del Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, indica que:

*“2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva”.*

En el presente caso, el actuario sólo ha recurrido al método de estimación indirecta para determinar una parte muy concreta del rendimiento de la actividad económica. En efecto:

Los ingresos de la actividad económica se han obtenido mediante el análisis y depuración de las entradas reales que ha tenido el obligado tributario en sus cuentas corrientes. Se ha constatado que dichos ingresos no procedieran de otro tipo de rentas (como por ejemplo, de trabajo). Como señala el Inspector Jefe en el Acuerdo de Liquidación, “se han sumado los ingresos en las cuentas bancarias del obligado tributario, descartando los que son simples traspasos entre las mismas”, “a partir de los cheques seleccionados por la Inspección, se ha determinado la persona que los ha emitido y entregado a Ju P.... A continuación, se han emitido requerimientos a los pagadores preguntándoles la causa de haberlos realizado”, “la suma de las aportaciones a cuentas corrientes que se han considerado como ingresos o ventas de la actividad están pormenorizadas en anexo al informe complementario”.

Por tanto, los ingresos de la actividad no se han estimado indirectamente, sino sumando los ingresos en cuentas corrientes y descartando las operaciones que eran simples traspasos entre cuentas bancarias.

En cuanto a los gastos corrientes que se entienden deducibles, tampoco se han estimado indirectamente ya que se han entendido como tales los que fueron declarados por terceros en sus declaraciones informativas del Modelo 347. La Inspección ha considerado tanto aquellos gastos imputados por proveedores que contestaron el requerimiento que se les envió, como los imputados por los que no contestaron dicho requerimiento de la Inspección ya que, “gozando de una presunción de certeza los datos declarados por los obligados tributarios... no hay motivo para la exclusión de aquellos que no contestaron a los requerimientos efectuados”.

Respecto a los gastos de personal, tampoco éstos se calcularon indirectamente puesto que se han considerado en esta categoría los declarados por el propio sujeto pasivo. Sólo las cotizaciones empresariales han sido calculadas indirectamente, aplicando un porcentaje único del 40% al importe total de las retribuciones íntegras.

Por último, se ha deducido un 5% en concepto de gastos de difícil justificación, porcentaje previsto en la normativa únicamente para los supuestos de determinación del rendimiento de la actividad en régimen de estimación directa simplificada, a pesar de defender la Inspección que se está determinando la base imponible por el método de estimación indirecta debido a la conducta irregular del obligado tributario (no comparecencia, no presentación de declaraciones, ausencia de contabilidad...).

En consecuencia, entendemos que la parte del rendimiento de la actividad económica que ha sido determinada por el actuario en base al método de estimación indirecta es tan concreta y limitada que no ampara la aplicación del artículo 158.3 de la LGT para no admitir la justificación de ningún gasto con posterioridad a la propuesta de liquidación.

Por otra parte, este Tribunal Económico-administrativo Central ha mantenido el criterio de no admitir en los procedimientos de revisión en vía administrativa pruebas que pudieron ser aportadas en el correspondiente procedimiento de inspección y que no lo fueron en claro abuso del derecho procesal, de forma que los interesados no puedan elegir el momento de presentar pruebas y alegaciones a su arbitrario antojo. Así, las resoluciones RG 5532/2009, 3206/2010 y 6668/12.

Sin embargo, este criterio restrictivo en cuanto a la admisión de pruebas nuevas se refiere a los procedimientos de revisión en vía administrativa, lo que no excluye la admisibilidad de pruebas en el ámbito de la comprobación inspectora, incluso en el trámite de las alegaciones posteriores al acta, como ha ocurrido en el presente caso. Así se ha mantenido, por ejemplo, en nuestra resolución de 11 de octubre de 2001 (RG 3912/1998), de la que extractamos:

*“Pero ésta es cuestión que debió plantearse en el ámbito de las comprobaciones inspectoras, o incluso en las alegaciones al acta, no en vía de revisión. Es entonces cuando el contribuyente tiene la oportunidad de aportar los elementos de juicio que considere convenientes a su derecho o de manifestar ante la Inspección la necesidad u oportunidad de que los examine. Si la deja pasar, cabe preguntarse si tiene sentido o, más específicamente, si es conforme a derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras.*

*Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección, y ello en el marco de una relación muy distinta a la que se establece con el obligado tributario en el procedimiento*

*inspector. En él, dicha relación presenta un acentuado carácter dialéctico, en que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. Pero una vez concluidas las actuaciones inspectoras, la naturaleza de la relación entre el obligado y la Administración pasa a ser diferente, como consecuencia de no ser continua la presencia del contribuyente, sino limitada a los momentos procedimentales en que así queda establecido. Se infiere de lo dicho que la capacidad de la Administración para valorar afirmaciones y pruebas aportadas por el sujeto pasivo, que durante las actuaciones inspectoras es máxima, queda limitada en otras instancias y esta limitación, como no podía dejar de suceder, encuentra adecuado reflejo en la legislación (...). Por otra parte, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, establecido en el artículo 3.º k) de la Ley 1/1998 no puede llegar -a juicio de este Tribunal- a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración Tributaria, sin más que aportar ante unos, lo previamente sustraído a la consideración de otros. Se deduce de este análisis que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración. Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuir las al órgano revisor. O, análogamente, pondría en manos de dicho sujeto pasivo la duración de los procedimientos, porque cabría la posibilidad de aportar por primera vez pruebas que hubieran sido decisivas en el procedimiento inspector una vez concluido éste e iniciado el económico-administrativo, obligando de hecho al órgano revisor a reponer las actuaciones de gestión para que pudiera valorarse la prueba adecuadamente. En consecuencia, ha de entenderse que, salvo circunstancias excepcionales que no concurren en este caso, las pruebas relevantes, a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de su situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión”.*

Es obvio que no se ha de privar al contribuyente del derecho a defender sus intereses aportando las pruebas que estime oportunas en el momento en que tiene conocimiento de las actuaciones de las que está siendo objeto.

En definitiva, dado que se ha producido un defecto formal que ocasiona indefensión al obligado tributario, resulta necesario retrotraer las actuaciones al momento en que los justificantes fueron aportados a la Inspección, con el fin de que la Inspección valore las pruebas y documentación aportadas por el interesado y continúe las actuaciones de comprobación hasta regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico-administrativa interpuesta por D. Ju P..., ACUERDA: ESTIMAR EN PARTE la reclamación interpuesta en alzada, ordenando la retroacción de las actuaciones para que la Administración analice la documentación aportada por el interesado.

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- TRATAMIENTO DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

SENTENCIA DE 1 DE OCTUBRE DE 2015 .....28

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

TRATAMIENTO DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES. SENTENCIA DE 1 DE OCTUBRE DE 2015

*Las administraciones tributarias de los estados miembros no pueden transmitir datos personales de los contribuyentes al margen de la normativa sin comunicárselo a los interesados.*

### SENTENCIA

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 124 TFUE y de los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO L 281, p. 31).

Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre, por un lado, la Sra. Bara y otros y, por otro lado, el Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate (Presidente de la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad), la Casa Națională de Asigurări de Sănătate (Caja Nacional del Seguro de Enfermedad; en lo sucesivo, «CNAS») y la Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agencia Nacional de Administración Tributaria; en lo sucesivo, «ANAF»), a propósito del tratamiento de ciertos datos.

### MARCO JURÍDICO

#### *Derecho de la Unión*

A tenor del artículo 2 de la Directiva 95/46, que lleva por título «Definiciones»:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

- a) “datos personales”: toda información sobre una persona física identificada o identificable (el “interesado”); se considerará identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un número de identificación o uno o varios elementos específicos, característicos de su identidad física, fisiológica, psíquica, económica, cultural o social;
- b) “tratamiento de datos personales” (“tratamiento”): cualquier operación o conjunto de operaciones, efectuadas o no mediante procedimientos automatizados, y aplicadas a datos personales, como la recogida, registro, organización, conservación, elaboración o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma que facilite el acceso a los mismos, cotejo o interconexión, así como su bloqueo, supresión o destrucción;
- c) “fichero de datos personales” (“fichero”): todo conjunto estructurado de datos personales, accesibles con arreglo a criterios determinados, ya sea centralizado, descentralizado o repartido de forma funcional o geográfica;
- d) “responsable del tratamiento”: la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo que sólo o conjuntamente con otros determine los fines y los medios del tratamiento de datos personales; en caso de que los fines y los medios del tratamiento estén determinados por disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales o comunitarias, el responsable del tratamiento o los criterios específicos para su nombramiento podrán ser fijados por el Derecho nacional o comunitario;
- e) [...]»

El artículo 3 de dicha Directiva, titulado «Ámbito de aplicación», tiene la siguiente redacción:

«1. Las disposiciones de la presente Directiva se aplicarán al tratamiento total o parcialmente automatizado de datos personales, así como al tratamiento no automatizado de datos personales contenidos o destinados a ser incluidos en un fichero.

2. Las disposiciones de la presente Directiva no se aplicarán al tratamiento de datos personales:

- Efectuado en el ejercicio de actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, como las previstas por las disposiciones de los títulos V y VI del Tratado de la Unión Europea y, en cualquier caso, al tratamiento de datos que tenga por objeto la seguridad pública, la defensa, la seguridad del Estado (incluido el bienestar económico del Estado cuando dicho tratamiento esté relacionado con la seguridad del Estado) y las actividades del Estado en materia penal;
- Efectuado por una persona física en el ejercicio de actividades exclusivamente personales o domésticas.»

El artículo 6 de la Directiva, que se refiere a los principios relativos a la calidad de los datos, establece lo siguiente:

«1. Los Estados miembros dispondrán que los datos personales sean:

- a) Tratados de manera leal y lícita;
- b) Recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, y no sean tratados posteriormente de manera incompatible con

dichos fines; no se considerará incompatible el tratamiento posterior de datos con fines históricos, estadísticos o científicos, siempre y cuando los Estados miembros establezcan las garantías oportunas;

- c) adecuados, pertinentes y no excesivos con relación a los fines para los que se recaben y para los que se traten posteriormente;
- d) exactos y, cuando sea necesario, actualizados; deberán tomarse todas las medidas razonables para que los datos inexactos o incompletos, con respecto a los fines para los que fueron recogidos o para los que fueron tratados posteriormente, sean suprimidos o rectificadas;
- e) conservados en una forma que permita la identificación de los interesados durante un período no superior al necesario para los fines para los que fueron recogidos o para los que se traten ulteriormente. Los Estados miembros establecerán las garantías apropiadas para los datos personales archivados por un período más largo del mencionado, con fines históricos, estadísticos o científicos.

2. Corresponderá a los responsables del tratamiento garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1.»

El artículo 7 de esta misma Directiva, que trata sobre los principios relativos a la legitimación del tratamiento de datos, declara:

«Los Estados miembros dispondrán que el tratamiento de datos personales sólo pueda efectuarse si:

- a) el interesado ha dado su consentimiento de forma inequívoca, o
- b) es necesario para la ejecución de un contrato en el que el interesado sea parte o para la aplicación de medidas precontractuales adoptadas a petición del interesado, o
- c) es necesario para el cumplimiento de una obligación jurídica a la que esté sujeto el responsable del tratamiento, o
- d) es necesario para proteger el interés vital del interesado, o
- e) es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos, o
- f) es necesario para la satisfacción del interés legítimo perseguido por el responsable del tratamiento o por el tercero o terceros a los que se comuniquen los datos, siempre que no prevalezca el interés o los derechos y libertades fundamentales del interesado que requieran protección con arreglo al apartado 1 del artículo 1 de la presente Directiva.»

El artículo 10 de la Directiva 95/46, bajo el título «Información en caso de obtención de datos recabados del propio interesado», establece lo siguiente:

«Los Estados miembros dispondrán que el responsable del tratamiento o su representante deberán comunicar a la persona de quien se recaben los datos que le conciernan, por lo menos la información que se enumera a continuación, salvo si la persona ya hubiera sido informada de ello:

- a) la identidad del responsable del tratamiento y, en su caso, de su representante;
- b) los fines del tratamiento de que van a ser objeto los datos;
- c) cualquier otra información tal como:
  - los destinatarios o las categorías de destinatarios de los datos,
  - el carácter obligatorio o no de la respuesta y las consecuencias que tendría para la persona interesada una negativa a responder,
  - la existencia de derechos de acceso y rectificación de los datos que la conciernen,

en la medida en que, habida cuenta de las circunstancias específicas en que se hayan obtenido los datos, dicha información suplementaria resulte necesaria para garantizar un tratamiento de datos leal respecto del interesado.»

El artículo 11 de esta Directiva, titulado «Información cuando los datos no han sido recabados del propio interesado», está redactado en los siguientes términos:

«1. Cuando los datos no hayan sido recabados del interesado, los Estados miembros dispondrán que el responsable del tratamiento o su representante deberán, desde el momento del registro de los datos o, en caso de que se piense comunicar datos a un tercero, a más tardar, en el momento de la primera comunicación de datos, comunicar al interesado por lo menos la información que se enumera a continuación, salvo si el interesado ya hubiera sido informado de ello:

- a) la identidad del responsable del tratamiento y, en su caso, de su representante;
- b) los fines del tratamiento de que van a ser objeto los datos;
- c) cualquier información adicional como:
  - las categorías de los datos de que se trate,
  - los destinatarios o las categorías de destinatarios de los datos,
  - la existencia de derechos de acceso y rectificación de los datos que la conciernen,

en la medida en que, habida cuenta de las circunstancias específicas en que se hayan obtenido los datos, dicha información suplementaria resulte necesaria para garantizar un tratamiento de datos leal respecto del interesado.

2. Las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán, en particular para el tratamiento con fines estadísticos o de investigación histórica o científica, cuando la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados o el registro o la

comunicación a un tercero estén expresamente prescritos por ley. En tales casos, los Estados miembros establecerán las garantías apropiadas.»

A tenor del artículo 13 de la Directiva, titulado «Excepciones y limitaciones»:

«1. Los Estados miembros podrán adoptar medidas legales para limitar el alcance de las obligaciones y los derechos previstos en el apartado 1 del artículo 6, en el artículo 10, en el apartado 1 del artículo 11, y en los artículos 12 y 21 cuando tal limitación constituya una medida necesaria para la salvaguardia de:

- a) la seguridad del Estado;
- b) la defensa;
- c) la seguridad pública;
- d) la prevención, la investigación, la detección y la represión de infracciones penales o de las infracciones de la deontología en las profesiones reglamentadas;
- e) un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales;
- f) una función de control, de inspección o reglamentaria relacionada, aunque sólo sea ocasionalmente, con el ejercicio de la autoridad pública en los casos a que hacen referencia las letras c), d) y e);
- g) la protección del interesado o de los derechos y libertades de otras personas.

2. Sin perjuicio de las garantías legales apropiadas, que excluyen, en particular, que los datos puedan ser utilizados en relación con medidas o decisiones relativas a personas concretas, los Estados miembros podrán, en los casos en que manifiestamente no exista ningún riesgo de atentado contra la intimidad del interesado, limitar mediante una disposición legal los derechos contemplados en el artículo 12 cuando los datos se vayan a tratar exclusivamente con fines de investigación científica o se guarden en forma de archivos de carácter personal durante un período que no supere el tiempo necesario para la exclusiva finalidad de la elaboración de estadísticas.»

#### *Derecho Rumano*

##### *Ley nº 95/2006*

Se desprende de la resolución de remisión que el artículo 215 de la Ley nº 95/2006 sobre la reforma del sector sanitario (Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății), de 14 de abril de 2006 (Monitorul Oficial al României, parte I, nº 372, de 28 de abril de 2006), dispone lo siguiente:

«1) La obligación de abonar la cotización para el seguro de enfermedad incumbe a la persona física o jurídica que contrata personal sobre la base de un contrato individual de trabajo o de un estatuto especial previsto por la Ley, así como, en su caso, a las personas físicas.

2) Las personas jurídicas o físicas para las cuales los asegurados efectúan su actividad están obligadas a presentar cada mes a la caja de seguro de enfermedad que elija libremente el asegurado las declaraciones nominativas sobre las obligaciones que les incumben respecto del fondo y la prueba de haber efectuado el pago de las cotizaciones.

[...]

El artículo 315 de dicha Ley dispone lo siguiente:

«Las autoridades, instituciones públicas y otras instituciones transmitirán gratuitamente a las cajas del seguro de enfermedad, sobre la base de un protocolo, los datos necesarios para determinar la condición de asegurado.»

La Orden nº 617/2007 del Presidente de la CNAS

El artículo 35 de la Orden nº 617/2007 del Presidente de la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad, de 13 de agosto de 2007, por la que se aprueban las normas de ejecución relativas a la determinación de los documentos justificativos para la adquisición de la condición de asegurado, o de asegurado sin pago de cotización, y a la aplicación de medidas de ejecución forzosa para el cobro de las cantidades adeudadas al Fondo nacional único del seguro de enfermedad (Monitorul Oficial al României, parte I, nº 649, de 24 de septiembre de 2007), dispone lo siguiente:

«[...] para las obligaciones de pago al fondo a cargo de las personas físicas que se aseguran mediante contrato de seguro, distintas de aquéllas respecto de las cuales la ANAF efectúa el pago, constituyen título de deuda, según los casos, la declaración [...], la liquidación expedida por el organismo competente de la CAS [Caja del Seguro de Enfermedad], y las resoluciones judiciales sobre los créditos del fondo. La liquidación podrá ser expedida por el organismo competente de la CAS y sobre la base de la información transmitida en virtud del Protocolo de la ANAF.»

##### *Protocolo de 2007*

A tenor del artículo 4 del Protocolo nº P 5282/26.10.2007/95896/30.10.2007 celebrado entre la CNAS y la ANAF (en lo sucesivo, «Protocolo de 2007»):

«Tras la entrada en vigor del presente Protocolo, la [ANAF] transmitirá en formato electrónico, a través de sus unidades especiales subordinadas, la base de datos inicial relativa a:

- a) los ingresos de las personas que pertenecen a las categorías contempladas en el artículo 1, apartado 1, del presente Protocolo y, cada tres meses, la actualización de dicha base de datos, a la [CNAS], en una forma que permita su tratamiento automatizado, con arreglo al anexo I del presente Protocolo [...]
- [...]

### LITIGIO PRINCIPAL Y CUESTIONES PREJUDICIALES

Los recurrentes en el procedimiento principal obtienen ingresos de actividades por cuenta propia. La ANAF transmitió a la CNAS los datos relativos a sus ingresos declarados. Basándose en estos datos, la CNAS reclamó el pago de atrasos de cotizaciones al régimen de seguro de enfermedad.

Los recurrentes en el procedimiento principal interpusieron un recurso ante la Curtea de Apel Cluj (tribunal de apelación en Cluj, Rumanía) impugnando la legalidad de la transmisión de los datos fiscales relativos a sus ingresos con arreglo a la Directiva 95/46. Alegan que esos datos personales fueron transmitidos y utilizados, sin otra base que un mero protocolo interno, para fines distintos de aquéllos para los que habían sido inicialmente comunicados a la ANAF, sin su consentimiento expreso y sin haber sido previamente informados de ello.

Se desprende de la resolución de remisión que los organismos públicos están facultados, en virtud de la Ley n.º 95/2006, para transmitir datos personales a las cajas de seguro de enfermedad con el fin de que éstas puedan determinar la condición de asegurado de los interesados. Tales datos se refieren a la identificación de las personas (nombre, apellido, número de identificación personal, domicilio), pero no incluyen los relativos a los ingresos obtenidos.

El órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar si el tratamiento de los datos por la CNAS requería la previa información de los interesados acerca de la identidad del responsable del tratamiento de los datos y de la finalidad con que se transmitían esos datos. Dicho órgano jurisdiccional ha de pronunciarse asimismo acerca de si la transmisión de los datos basada en el Protocolo de 2007 es contraria a las disposiciones de la Directiva 95/46, que exigen que cualquier restricción de los derechos de los interesados esté prevista por la Ley y vaya acompañada de garantías, especialmente cuando los datos se utilizan en su contra.

En tales circunstancias, la Curtea de Apel Cluj decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) La autoridad tributaria nacional, en su condición de organismo representativo del Ministerio competente de un Estado miembro, ¿es una entidad financiera en el sentido del artículo 124 TFUE?
- 2) ¿Puede regularse la transmisión por la administración nacional tributaria a otra institución del Estado miembro de la base de datos relativos a los ingresos obtenidos por los ciudadanos de un Estado miembro mediante un acto equivalente a los actos administrativos, a saber, un protocolo celebrado entre la autoridad tributaria nacional y otra institución del Estado, sin que ello constituya un acceso privilegiado, tal como se define en el artículo 124 TFUE?
- 3) La transmisión de la base de datos con objeto de obligar a los ciudadanos del Estado miembro a abonar las cotizaciones sociales a la institución del Estado miembro a cuyo favor se efectúa la transmisión, ¿está comprendida en el concepto de consideración prudencial en el sentido del artículo 124 TFUE?
- 4) ¿Puede tratar los datos personales una autoridad que no era destinataria de los mismos, si dicha operación crea, de modo retroactivo, un perjuicio patrimonial?»

### CUESTIONES PREJUDICIALES

#### *Sobre la admisibilidad*

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales primera a tercera

Según jurisprudencia reiterada, el Tribunal de Justicia se puede negar a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véase la sentencia PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, apartado 39 y jurisprudencia citada).

Todas las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se inclinan por considerar que las cuestiones prejudiciales primera a tercera, relativas a la interpretación del artículo 124 TFUE, son inadmisibles por no guardar relación con el objeto del litigio principal.

A este respecto, ha de recordarse que el artículo 124 TFUE está comprendido en la tercera parte, título VIII, del Tratado FUE, relativo a la política económica y monetaria. Dicho artículo prohíbe cualquier medida que no se base en consideraciones prudenciales que establezca un acceso privilegiado a las entidades financieras para las instituciones, órganos u organismos de la Unión,

Gobiernos centrales, autoridades regionales, locales u otras autoridades públicas, organismos de Derecho público o empresas públicas de los Estados miembros.

Esta prohibición tiene su origen en el artículo 104 A del Tratado CE (posteriormente artículo 102 CE) introducido en el Tratado CE por el Tratado de Maastricht. Forma parte de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la política económica que tratan de incitar a los Estados miembros a seguir una política presupuestaria sana, evitando que la financiación monetaria de los déficits públicos o el acceso privilegiado de las autoridades públicas a los mercados financieros desemboquen en un endeudamiento excesivo o en déficits excesivos de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia Gauweiler y otros, C62/14, EU:C:2015:400, apartado 100).

Resulta, pues, evidente que la interpretación del artículo 124 TFUE solicitada no guarda relación alguna con la realidad o el objeto del litigio principal, que trata sobre la protección de los datos personales.

Por consiguiente, no procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a tercera.

Sobre la admisibilidad de la cuarta cuestión prejudicial

La CNAS y el Gobierno rumano sostienen que la cuarta cuestión prejudicial es inadmisibile. Dicho Gobierno alega que no existe vínculo alguno entre el perjuicio invocado por los recurrentes en el procedimiento principal y la anulación de los actos administrativos impugnados en dicho procedimiento.

Procede recordar, a este respecto, que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo está justificada cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder útilmente a las cuestiones planteadas (sentencia Fish Legal y Shirley, C279/12, EU:C:2013:853, apartado 30 y jurisprudencia citada).

Es de señalar que el procedimiento principal trata sobre la legalidad del tratamiento de los datos fiscales recogidos por la ANAF. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la interpretación de las disposiciones de la Directiva 95/46 en el marco del control de la legalidad de la transmisión de esos datos a la CNAS y de su tratamiento subsiguiente. La cuarta cuestión prejudicial es por tanto pertinente y suficientemente precisa para que el Tribunal de Justicia pueda responder a ella de forma útil. Así pues, la petición de decisión prejudicial debe considerarse admisible en lo que respecta a la cuarta cuestión.

#### *Sobre el fondo*

Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a medidas nacionales, como las que son objeto del procedimiento principal, que permiten a una administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales a otra administración pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados hayan sido informados de esa transmisión ni de ese tratamiento.

A este respecto, procede observar, basándose en las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, que los datos fiscales transferidos por la ANAF a la CNAS constituyen datos personales en el sentido del artículo 2, letra a), de dicha Directiva, puesto que se trata de «información sobre una persona física identificada o identificable» (sentencia Satakunnan Markkinapörssi y Satamedia, C73/07, EU:C:2008:727, apartado 35). Tanto su transmisión por la ANAF, organismo encargado de la gestión de la base de datos en donde se recopilan, como su tratamiento subsiguiente por la CNAS tienen por lo tanto carácter de «tratamiento de datos personales» en el sentido del artículo 2, letra b), de la propia Directiva (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias Österreichischer Rundfunk y otros, C465/00, C138/01 y C139/01, EU:C:2003:294, apartado 64, y Huber, C524/06, EU:C:2008:724, apartado 43).

Con arreglo a lo dispuesto en el capítulo II de la Directiva 95/46, titulado «Condiciones generales para la licitud del tratamiento de datos personales», sin perjuicio de las excepciones admitidas al amparo de su artículo 13, todo tratamiento de datos personales debe ser conforme, por una parte, con los principios relativos a la calidad de los datos, enunciados en el artículo 6 de dicha Directiva, y, por otra, con alguno de los principios relativos a la legitimación del tratamiento de datos, enumerados en su artículo 7 (sentencias Österreichischer Rundfunk y otros, C465/00, C138/01 y C139/01, EU:C:2003:294, apartado 65; Huber, C524/06, EU:C:2008:724, apartado 48, y ASNEF y FECEMD, C468/10 y C469/10, EU:C:2011:777, apartado 26).

Además, el responsable del tratamiento de los datos o su representante está sujeto a una obligación de información cuyo contenido concreto, enunciado en los artículos 10 y 11 de la Directiva 95/46, varía según que dichos datos hayan sido o no recabados del propio interesado, y sin perjuicio de las excepciones admitidas al amparo del artículo 13 de la Directiva.

Por lo que respecta, en primer lugar, al artículo 10 de la citada Directiva, dispone que el responsable del tratamiento deberá comunicar a la persona de quien se recaben los datos que le conciernan la información enumerada en dicho artículo, letras a) a c),



salvo si esa persona ya hubiera sido informada de ello. Dicha información se refiere a la identidad del responsable del tratamiento de esos datos, los fines de ese tratamiento, así como cualquier otra información necesaria para garantizar un tratamiento leal de los datos. Dentro de esa otra información necesaria para garantizar un tratamiento leal de los datos, el artículo 10, letra c), de la propia Directiva menciona expresamente a «los destinatarios o las categorías de destinatarios de los datos» y «la existencia de derechos de acceso y rectificación de los datos que [...] conciernen [a esa persona]».

Como señaló el Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, esa exigencia de información de los interesados resulta especialmente importante en la medida en que es una condición necesaria para el ejercicio por éstos de su derecho de acceso a los datos objeto de tratamiento y de rectificación de los mismos, establecido en el artículo 12 de la Directiva 95/46, y de su derecho de oposición al tratamiento de esos datos, contemplado en el artículo 14 de la propia Directiva.

Por consiguiente, la exigencia de tratamiento leal de los datos personales prevista en el artículo 6 de la Directiva 95/46 obliga a una administración pública a informar a los interesados de la transmisión de esos datos a otra administración pública para su tratamiento por ésta en su calidad de destinataria de dichos datos.

Se desprende de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente que los recurrentes en el procedimiento principal no fueron informados por la ANAF de la transmisión a la CNAS de los datos personales relativos a ellos.

El Gobierno rumano alega no obstante que la ANAF está obligada, concretamente en virtud del artículo 315 de la Ley n° 95/2006, a transmitir a las cajas regionales del seguro de enfermedad los datos necesarios para que la CNAS pueda determinar la condición de asegurados de las personas que obtienen ingresos de actividades por cuenta propia.

Es cierto que el artículo 315 de la Ley n° 95/2006 dispone expresamente que «las autoridades, instituciones públicas y otras instituciones transmitirán gratuitamente a las cajas del seguro de enfermedad, sobre la base de un protocolo, los datos necesarios para determinar la condición de asegurado». No obstante, se desprende de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente que los datos necesarios para determinar la condición de asegurado, en el sentido de dicha disposición, no incluyen los relativos a los ingresos, ya que la ley reconoce igualmente la condición de asegurado a quienes carecen de ingresos sujetos a tributación.

En tales circunstancias, el artículo 315 de la Ley n° 95/2006 no puede constituir, en el sentido del artículo 10 de la Directiva 95/46, una información previa que pueda dispensar al responsable del tratamiento de su obligación de informar a las personas de quienes recaba los datos relativos a sus ingresos sobre los destinatarios de dichos datos. Por lo tanto, no cabe considerar que la transmisión en cuestión haya sido realizada respetando las disposiciones del artículo 10 de la Directiva 95/46.

Ha de examinarse si esa omisión de información a los interesados puede estar amparada por el artículo 13 de la Directiva. Se desprende, en efecto, del apartado 1, letras e) y f), de dicho artículo 13, que los Estados miembros pueden limitar el alcance de las obligaciones y los derechos previstos en el artículo 10 de la Directiva cuando tal limitación constituya una medida necesaria para la salvaguardia de «un interés económico y financiero importante de un Estado miembro [...], incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales» así como de «una función de control, de inspección o reglamentaria relacionada, aunque sólo sea ocasionalmente, con el ejercicio de la autoridad pública en los casos a que hacen referencia las letras c), d) y e)». No obstante, el citado artículo 13 exige expresamente que tales limitaciones se adopten mediante medidas legales.

Pues bien, además de la circunstancia, puesta de relieve por el órgano jurisdiccional remitente, de que los datos relativos a los ingresos no forman parte de los datos personales necesarios para la determinación de la condición de asegurado, procede subrayar que el artículo 315 de la Ley n° 95/2006 no hace sino contemplar, como principio, la transmisión de estos últimos datos personales en poder de las autoridades, instituciones públicas y otras instituciones. Se desprende asimismo de la resolución de remisión que la definición de los datos que pueden transmitirse y las disposiciones de aplicación de la transmisión de esos datos fueron elaboradas no mediante una medida legal, sino mediante el Protocolo de 2007 celebrado entre la ANAF y la CNAS, que no fue objeto de publicación oficial.

En tales circunstancias, no puede considerarse que concurren los requisitos previstos en el artículo 13 de la Directiva 95/46 para que un Estado miembro pueda establecer una excepción a los derechos y obligaciones derivados del artículo 10 de dicha Directiva.

Por lo que se refiere, en segundo lugar, al artículo 11 de la citada Directiva, dispone, en su apartado 1, que el responsable del tratamiento de datos que no hayan sido recabados del interesado deberá comunicar a éste la información enumerada en las letras a) a c). Esa información se refiere a la identidad del responsable del tratamiento, los fines del tratamiento y cualquier otra información necesaria para garantizar un tratamiento leal de los datos. Dentro de esta otra información, el artículo 11, apartado 1, letra c), de la propia Directiva menciona expresamente «las categorías de los datos de que se trate» y «la existencia de derechos de acceso y rectificación de los datos que la conciernen».

De lo anterior se deduce que, con arreglo al artículo 11, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 95/46, en las circunstancias del asunto principal, el tratamiento por la CNAS de los datos transmitidos por la ANAF implicaba que las personas a quienes se referían tales datos fuesen informadas de los fines de dicho tratamiento y de las categorías de datos de que se trataba.

Ahora bien, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la CNAS no comunicó a los recurrentes en el procedimiento principal la información enumerada en el artículo 11, apartado 1, letras a) a c), de dicha Directiva.

Es preciso añadir que, con arreglo al artículo 11, apartado 2, de la Directiva 95/46, las disposiciones del artículo 11, apartado 1, de la propia Directiva no se aplicarán, en particular, cuando el registro o la comunicación de los datos a un tercero estén expresamente prescritos por ley, debiendo en tales casos los Estados miembros establecer las garantías apropiadas. Por los motivos expuestos en los apartados 40 y 41 de la presente sentencia, las disposiciones de la Ley nº 95/2006 invocadas por el Gobierno rumano y el Protocolo de 2007 no pueden estar amparados ni por el régimen excepcional del artículo 11, apartado 2, ni por el del artículo 13 de la citada Directiva.

Habida cuenta del conjunto de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a medidas nacionales, como las que son objeto del procedimiento principal, que permiten a una administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales a otra administración pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados hayan sido informados de esa transmisión ni de ese tratamiento.

### **COSTAS**

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a medidas nacionales, como las que son objeto del procedimiento principal, que permiten a una administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales a otra administración pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados hayan sido informados de esa transmisión ni de ese tratamiento.

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

#### - IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

» Percepción de una indemnización .....	36
» Anulación por el TSJ de una liquidación del IRPF del causante, después de su fallecimiento, y, con posterioridad, a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de los herederos .....	36
» Renuncia pura y simplemente a las herencias de los padres .....	36
» Representación voluntaria de un no residente habiendo firmado un documento adjunto al modelo 650 .....	37
» Aceptación de la herencia de un familiar de nacionalidad alemana, residente en Alemania y fallecido en Alemania .....	37
» Donación de participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada a un sobrino .....	38
» Donación por padres no residentes a hija residente .....	38
» Entrega de los fondos de un "Trust", una vez cumplida su finalidad, por parte de su administrador a los antiguos socios de la cooperativa que constituyó el "Trust" .....	38
» Donación dineraria para la adquisición de su vivienda habitual .....	39
» Donación de participaciones de madre a hijo .....	39
» Donación a los hijos de la nuda propiedad de unas participaciones en entidades "holding", reservándose el usufructuario, de 68 años de edad, tanto los derechos económicos como los políticos de las participaciones .....	40
» Donación de participaciones en una entidad mercantil .....	40
» Contratación del padre y donante por las hijas y donatarias de la participación de aquel en una oficina de farmacia .....	41
» Enajenación, antes del plazo previsto en la Ley 20/1987, de la oficina de farmacia e ingreso del importe en un depósito, fondo de inversión o cualquier otro activo .....	41

#### - IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

» Expediente de dominio .....	43
» Adquisición al promotor de una vivienda de protección pública .....	43
» Tres comuneros se adjudican bienes integrantes de la comunidad en proporción a sus cuotas de participación, uno un inmueble y los otros dos en proindiviso el segundo inmueble .....	43
» Creación de tres subcomunidades independientes dentro de la comunidad de propietarios existente, sin que la creación de estas subcomunidades suponga ninguna alteración ni física ni de coeficientes de participación en la comunidad general .....	45
» Liberación de responsabilidad hipotecaria sobre la plaza de garaje, con subsistencia de la carga en la vivienda y en un anejo .....	45
» Ampliación de préstamo hipotecario redistribuyendo la responsabilidad total entre las fincas hipotecarias inicialmente ..	45
» Adjudicación en subasta de un solar urbano sin edificar .....	46
» Contrato de arrendamiento con opción de compra de vivienda nueva por una persona física .....	47
» Compraventa de un local en el año 2014 con renuncia a la exención .....	48
» Permuta de fincas rústicas, siendo uno de los permutantes titular de explotación agraria prioritaria .....	49

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### PERCEPCIÓN DE UNA INDEMNIZACIÓN. (CONSULTA Nº V0017-15 DEL 7 DE ENERO DE 2015)

El artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determina que constituye el hecho imponible de este impuesto:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos regulados en el artículo 16.2,a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”.

En el presente caso, procede afirmar que la percepción de la indemnización que la consultante pueda llegar a reclamar, por el perjuicio económico que pudiera entenderse causado a ella y a sus hijos por la no suscripción por la empresa del seguro de vida, no se corresponde con ninguno de los supuestos anteriores, es decir, la percepción de la indemnización no constituye la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que no cabe hablar de sujeción a este impuesto.

Ya en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación tributaria de la indemnización que pudiera llegar a percibirse (tanto judicial como extrajudicialmente) no puede ser otra que la ganancia patrimonial, en cuanto se corresponde con el concepto que de las mismas establece el artículo 33.1 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.

#### ANULACIÓN POR EL TSJ DE UNA LIQUIDACIÓN DEL IRPF DEL CAUSANTE, DESPUÉS DE SU FALLECIMIENTO, Y, CON POSTERIORIDAD, A LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR PARTE DE LOS HEREDEROS. (CONSULTA Nº V0419-15 DE 2 DE FEBRERO DE 2015)

Dado que la totalidad de las cantidades que perciba la consultante (el 75 por ciento del importe de la liquidación más los intereses de demora) se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las mismas no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.4 de la LIRPF:

- “4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

#### RENUNCIA PURA Y SIMPLEMENTE A LAS HERENCIAS DE LOS PADRES. (CONSULTAS Nº V0539-15 DE 10 DE FEBRERO DE 2015)

La renuncia a la herencia es perfectamente lícita a efectos fiscales –como no podía ser de otra manera, dada la regulación civil de la institución–, aunque el tratamiento fiscal será diferente según sea la renuncia.

Así, si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia; es decir, se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no es heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los demás casos de renuncia, se considera que el renunciante sí acepta la herencia, a la que posteriormente renuncia.

En estos supuestos, se producen dos hechos sujetos a tributación.

- En primer lugar, la transmisión hereditaria del causante al renunciante, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Dona-

ciones por el concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

- En segundo lugar, la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario de dicha renuncia, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa.

La aceptación de una herencia puede ser expresa o tácita.

Este Centro Directivo ha manifestado en diferentes consultas que el simple hecho de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no implica el hecho de aceptar una herencia, ahora bien, hay una serie de hechos posteriores que sí pueden implicar la aceptación sin necesidad que esta sea expresa, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar por la escueta descripción de los hechos.

#### **REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA DE UN NO RESIDENTE HABIENDO FIRMADO UN DOCUMENTO ADJUNTO AL MODELO 650. (CONSULTA N° V0616-15 DE 18 DE FEBRERO DE 2015)**

La aceptación de la representación voluntaria de un obligado tributario no supone por ese mero hecho la responsabilidad del representante, ni solidaria ni subsidiaria, por las deudas de su representado.

Asimismo, los supuestos específicos de responsabilidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son los recogidos en el artículo 8 de su Ley.

Aparte de ellos, también serán aplicables los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria regulados en los artículos 42 y 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### **ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA DE UN FAMILIAR DE NACIONALIDAD ALEMANA, RESIDENTE EN ALEMANIA Y FALLECIDO EN ALEMANIA. (CONSULTAS N° V0613-15 Y N° V0614-15 DE 18 DE FEBRERO DE 2015)**

Manifiesta la consultante que, entre otros bienes, va a recibir un legado consistente en un tercio del ingreso neto del arrendamiento de unos inmuebles con carácter vitalicio.

Pues bien, dado que la base imponible del impuesto consiste en el valor neto de los bienes y derechos, en este caso, para calcular el valor neto de esta renta vitalicia deberá utilizar alguna fórmula financiera que le permita calcular su valor actual.

Por otro lado, en tanto en cuanto tribute a la Hacienda de Alemania por la herencia o el legado recibido, podrá aplicar la deducción regulada en el artículo 23 de la LISD (“Deducción por doble imposición internacional”), por la cual tendrá derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Asimismo, conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado Uno.1 de la disposición adicional segunda de la LISD (incorporada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias [BOE de 28 de noviembre de 2014] y vigente desde el día 1 de enero de 2015), titulada “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”, la consultante, residente en Alicante, y dado que todos los bienes y derechos de la herencia están situados fuera de España (todos ellos están en Alemania), podrá, si lo estima más beneficioso, aplicar la normativa del ISD que haya aprobado la Comunidad Autónoma Valenciana, sin que ello signifique que deba tributar a dicha Administración autonómica, pues no se modifica por ello su obligación de tributar a la Administración Central del Estado.

La aceptación por un residente en España de una herencia o un legado de un causante residente en Alemania está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, con independencia de la tributación que proceda en Alemania, ya que los residentes en España tributan por obligación personal, esto es, por todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia de dónde se encuentren situados.

Los residentes en España, sujetos por obligación personal, tienen derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

Por otro lado, los residentes en España que acepten herencias o legados de causantes residentes en un país de la Unión Europea distinto de España o en un país del Espacio Económico Europeo, aun tributando a la Administración Central del Estado, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que reside.

A partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tributen a la Administración Central del Estado ya no pueden optar por el sistema de declaración con posterior liquidación administrativa, sino que deben hacerlo mediante autoliquidación obligatoriamente.

#### **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA A UN SOBRINO. (CONSULTA N° V0036-15 DE 9 DE ENERO DE 2015)**

El apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión de participaciones “ínter vivos”, en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan determinados requisitos.

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Dado que, dentro de las donaciones previstas en el referido apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y donaciones, únicamente se contemplan las efectuadas en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, no resultaría de aplicación al caso consultado (donación a favor de un sobrino) lo establecido en la antes reproducida letra c) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procediendo reiterar el criterio expresado al respecto en la consulta V1547-12, de 17 de julio de 2012, relativo al mismo supuesto, si bien referido a la reducción establecida por la normativa de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

#### **DONACIÓN POR PADRES NO RESIDENTES A HIJA RESIDENTE. (CONSULTA N° V0117-15 DE 16 DE ENERO DE 2015)**

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, en su artículo 48 establece que corresponde a las Comunidades Autónomas el establecimiento de reducciones de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como es el caso de la reducción de la base imponible por donaciones de padres a hijos a la que alude en su pregunta.

Además, en el artículo 55.2.a) de la misma Ley 22/2009, se establece que corresponde a las Comunidades Autónomas la contestación a las consultas tributarias cuando se trate de disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Dirección General de Tributos comunica al contribuyente que debe dirigirse a la Comunidad Autónoma de Madrid, que es la directamente competente.

#### **ENTREGA DE LOS FONDOS DE UN “TRUST”, UNA VEZ CUMPLIDA SU FINALIDAD, POR PARTE DE SU ADMINISTRADOR A LOS ANTIGUOS SOCIOS DE LA COOPERATIVA QUE CONSTITUYÓ EL “TRUST”. (CONSULTA N° V0250-15 DE 22 DE ENERO DE 2015)**

Al margen de que España no ha suscrito el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre Ley aplicable al trust y su reconocimiento, por lo que la figura del trust no está reconocida por el ordenamiento jurídico español, y con independencia de quién deba reputarse como titular jurídico de los bienes y derechos que integran el “Trust”, la transmisión realizada a favor de los consultantes,

al basarse en la mera discrecionalidad, constituye una liberalidad debiendo tener en cuenta al respecto lo establecido en el artículo 6.4 de la LIRPF, que establece:

*“No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”.*

A este respecto, la letra b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que constituye hecho imponible del impuesto:

*“la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.”.*

A su vez el apartado b) del artículo 5 del mismo texto legal recoge que:

*“Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:....*

*b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el donatario o favorecido por ellas.”.*

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 6 del LISD establece que:

*“1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.”.*

A su vez, el artículo 9.b) del mismo texto legal recoge que:

*“constituye la base imponible del impuesto: ....*

*b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”.*

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta.

Asimismo, la doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

- 1º. El empobrecimiento del donante.
- 2º. El enriquecimiento del donatario.
- 3º. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi).

Por tanto, nos encontramos con una transmisión lucrativa, donde existe un claro animus donandi, por lo que la operación tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como donación y serán sujetos pasivos del impuesto los consultantes, al ser residentes en territorio español.

#### **DONACIÓN DINERARIA PARA LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL.**

**(CONSULTA Nª V0259-15 DE 22 DE ENERO DE 2015)**

La donación de cualquier bien o derecho generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial por producirse una variación en el valor de su patrimonio que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33.1 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.

Según dispone el artículo 34 de la Ley del Impuesto, el importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición, valores que tienen definidos en los artículos 35 y 36 de la citada Ley.

Al tratarse de una transmisión a título lucrativo, el valor de transmisión será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del que se podrán deducir los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente.

Ahora bien, en el caso de producirse una pérdida patrimonial, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 33, según el cual no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos “inter-vivos” o a liberalidades.

En consecuencia, por la donación de dinero no computará ganancia ni pérdida patrimonial alguna en el donante. Tampoco en el donatario, ya que, según dispone el artículo 6.4 de la Ley del Impuesto, no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE MADRE A HIJO. (CONSULTA Nª V0303-15 DE 27 DE ENERO DE 2015)**

Existe un grupo de parentesco entre madre e hijo con derecho de ambos a la exención en el impuesto patrimonial siempre que el hijo, en cuanto Administrador, perciba el nivel de remuneraciones que establece la ley. Siendo esto así, procederá la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto, como es obvio, se cumplan los requisitos que establece el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE UNAS PARTICIPACIONES EN ENTIDADES «HOLDING», RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTUARIO, DE 68 AÑOS DE EDAD, TANTO LOS DERECHOS ECONÓMICOS COMO LOS POLÍTICOS DE LAS PARTICIPACIONES. (CONSULTA N° V0428-15 DE 3 DE FEBRERO DE 2015)**

En los términos expuestos en el escrito de consulta y en tanto se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 así como los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, condición necesaria pero no suficiente para el disfrute de la reducción a que se refiere el primer artículo y apartado citado, procedería el doble beneficio fiscal para la donación de la nuda propiedad de las participaciones en las cuatro entidades “holdings” que se mencionan.

Todo ello en el bien entendido de que el “miembro del perímetro familiar” a que se refiere el Antecedente Sexto sea una de las personas relacionadas en la letra c) del artículo y apartado citado de la Ley 19/1991.

Asimismo, como consecuencia de la donación de la nuda propiedad los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 68 años de edad, sería del 21 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere a la cuestión relativa al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que: “c) *En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio*”.

En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables

Por otro lado, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco.

Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión «inter vivos» en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar

También se plantea la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del repetido artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con el hecho de que el usufructuario desempeñe funciones representativas e, incluso, directivas, en alguna de las entidades filiales de las “holding” cuyas participaciones ha donado.

Del artículo 4.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre) se desprende que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones...”.

Consecuentemente, los supuestos señalados en el escrito no afectarían al disfrute de la reducción prevista en la ley estatal.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL. (CONSULTA N° V0504-15 DE 9 DE FEBRERO DE 2015)**

En los términos planteados en el escrito de consulta, los cuatro titulares de participaciones en la entidad mercantil tienen derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme al artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, lo cual cons-



tituye condición necesaria para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Dado que, a partir de la fecha señalada en el escrito, se cumplen también el requisito de la letra a) de este último precepto y apartado, no se aprecia inconveniente alguno para la aplicación a partir de ese momento de dicha reducción en el bien entendido de que los donantes, si ejercieran funciones directivas, dejen de desempeñarlas y percibir remuneraciones por ello y sin perjuicio, como es obvio, de que los donatarios cumplan lo establecido en la letra c) del artículo 20.6 en cuanto al mantenimiento del valor de lo adquirido y del derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

#### **CONTRATACIÓN DEL PADRE Y DONANTE POR LAS HIJAS Y DONATARIAS DE LA PARTICIPACIÓN DE AQUEL EN UNA OFICINA DE FARMACIA. (CONSULTA Nº V0505-15 DE 9 DE FEBRERO 2015)**

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

«En los casos de transmisión de participaciones «inter vivos», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones «mortis causa» a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.»

Dado que la Ley 22/2007, de 18 de diciembre, de Farmacia de Andalucía, distingue entre farmacéutico «titular, regente, adjunto y sustituto» y estas dos últimas categorías se descartan de forma expresa en el escrito de consulta, no se entiende que de resultas de una eventual contratación posterior del donante «como farmacéutico» y, consiguientemente, bien como titular, bien como regente, dicha persona no participe en el ejercicio de funciones directivas en la actividad de que se trata.

Siendo esto así, se incumpliría el requisito de la letra b) con las consecuencias del último párrafo, en ambos casos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

#### **ENAJENACIÓN, ANTES DEL PLAZO PREVISTO EN LA LEY 29/1987, DE LA OFICINA DE FARMACIA E INGRESO DEL IMPORTE EN UN DEPÓSITO, FONDO DE INVERSIÓN O CUALQUIER OTRO ACTIVO. (CONSULTA Nº V0506-15 DE 9 DE FEBRERO DE 2015)**

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

«En los casos de transmisión de participaciones «inter vivos», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio

*durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.*

*Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones «mortis causa» a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo. En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.»*

Con independencia de la necesidad de mantener el valor de adquisición, en un caso como el planteado en el escrito –enajenación antes del plazo previsto en la Ley de la oficina de farmacia e ingreso del importe en un depósito, fondo de inversión o cualquier otro activo- no se mantendría el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, consiguientemente, se perdería el derecho a la reducción practicada, con los efectos previstos en el último párrafo del artículo y apartado reproducido.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

### EXPEDIENTE DE DOMINIO. (CONSULTA N° V0034-15 DE 9 DE ENERO DE 2015)

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) dispone en su apartado 2.C) lo siguiente:

“2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.”.

Conforme a los preceptos transcritos, la operación que pretende realizar el consultante –inmatriculación en el Registro de la Propiedad de fincas no inscritas– requiere la tramitación de un expediente de dominio (artículo 199 de la Ley Hipotecaria), pero no puede realizarse mediante acta de notoriedad, procedimiento válido para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido (artículo 200 de la Ley Hipotecaria), pero no para la inmatriculación de fincas.

En cualquier caso, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda.

Es decir, si no ha tributado por la adquisición de los trozos de tierra que se fueron adquiriendo a lo largo de los años, tendrá que tributar por el expediente de dominio como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles. Ahora bien, será una cuestión de prueba por su parte, ante la Oficina Liquidadora competente, demostrar que los trozos de terreno que aparecen en las escrituras antiguas y de los que se ha pagado el correspondiente impuesto de adquisición, se corresponden con el inmueble que va a inmatricular.

### ADQUISICIÓN AL PROMOTOR DE UNA VIVIENDA DE PROTECCIÓN PÚBLICA.

(CONSULTA N° V0083-15 DE 14 DE ENERO DE 2015)

En el caso planteado, podrá accederse a la exención prevista en el artículo 45.I.B.12 del TRLITPAJD, aunque la denominación sea de vivienda de protección pública, en la medida en que se cumplan los requisitos fijados en la normativa sobre Viviendas de Protección Oficial, lo que deberá ser apreciado en cada caso por la Administración encargada de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### TRES COMUNEROS SE ADJUDICAN BIENES INTEGRANTES DE LA COMUNIDAD EN PROPORCIÓN A SUS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN, UNO UN INMUEBLE Y LOS OTROS DOS EN PROINDIVISO EL SEGUNDO INMUEBLE.

(CONSULTA N° V0304-15 DE 27 DE 2015)

El artículo 2.1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) determina que “El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.”.

De acuerdo con el citado precepto, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en

primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que la consultante pasará a tener el pleno dominio de un inmueble, quedando el otro inmueble, por mitad y en pro indiviso entre otras dos hermanas, siendo precisamente esta circunstancia, el hecho de que dos de los condóminos mantengan una situación de pro indiviso, lo que impide calificar a la operación descrita como disolución o extinción de condominio ya que éste persiste, pues la propiedad de uno de los inmuebles sigue perteneciendo en pro indiviso a dos personas. Lo que realmente se produce, pues, es la separación de un comunero, la consultante, que implica la modificación de la comunidad desde un punto de vista objetivo y subjetivo. Desde un punto de vista subjetivo, en cuanto se altera su composición personal, reduciéndose de tres a dos el número de comuneros. Desde un punto de vista objetivo, en cuanto se altera su composición física, que se reduce al adjudicar al comunero que se separa la porción de bien que le correspondía en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria.

Al no tratarse de un supuesto de existencia de disolución o extinción del condominio no resulta, en consecuencia, de aplicación el artículo 61.2 del Reglamento del ITPAJD, previsto para "la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales...", por lo que procede examinar, a la luz del artículo 2 del texto refundido, la verdadera naturaleza del acto o contrato contenido en la escritura, a efectos de determinar la tributación que le corresponde, y en este sentido la adjudicación que llevan a cabo los comuneros a favor del copropietario que se separa, ostentando desde entonces dicho comunero la propiedad individual de la misma, no puede calificarse de transmisión, de conformidad con el artículo 450 del Código Civil que dispone que "Cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión."

Tampoco podría entenderse que se haya producido una transmisión al amparo de lo dispuesto en el artículo 7.2 del texto refundido que considera "transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.". Y ello, porque en el caso presente no se han producido compensaciones de ningún tipo entre los copropietarios ya que, utilizando los términos del artículo 61.2 del Reglamento del Impuesto para el caso de extinción o disolución del condominio, la adjudicación guarda la debida proporción con las cuotas de titularidad.

Por ello, de igual forma que en el citado artículo 61.2 del Reglamento, hay que concluir que resulta de aplicación el artículo 31 del TRLITPAJD, que establece lo siguiente:

"1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

En consecuencia con lo expuesto, la no sujeción de la escritura de separación y adjudicación al comunero de la porción que le correspondía en la comunidad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determinará la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, tanto por la cuota fija como por la cuota variable, al cumplir todos los requisitos exigidos en dicho precepto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura pública
- Tener contenido económico
- Ser inscribible en el Registro de la Propiedad
- No estar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, el artículo 30.1 del TRLITPAJD establece que "En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa."

Considerado, pues, el objeto de la escritura la separación del comunero, la base imponible será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, del inmueble que se adjudique al comunero que se separa, pues éste y no otro es el objeto de la escritura, sin que pueda admitirse que la base imponible se extienda a la totalidad del valor de todos los inmuebles, como sucedería si efectivamente el objeto de la escritura fuese la disolución del condominio.

Por tanto, la separación del comunero deberá tributar por el concepto de actos jurídicos documentados; será sujeto pasivo el

comunero que se separa, la consultante, siendo la base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa del inmueble que se le adjudique.

**CREACIÓN DE TRES SUBCOMUNIDADES INDEPENDIENTES DENTRO DE LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS EXISTENTE, SIN QUE LA CREACIÓN DE ESTAS SUBCOMUNIDADES SUPONGA NINGUNA ALTERACIÓN NI FÍSICA NI DE COEFICIENTES DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD GENERAL. (CONSULTA N° V0350-15 DE 30 DE ENERO DE 2015)**

En la escritura de referencia concurre el requisito de inscribibilidad, pues, conforme al artículo 8.4º de la Ley Hipotecaria, cuando se inscribe un edificio en régimen de propiedad horizontal se describe tanto el inmueble en su conjunto como los distintos pisos o locales susceptibles de aprovechamiento independiente, la cuota de participación que a cada uno corresponde en relación con el inmueble y, además, las reglas contenidas en el título y en los Estatutos que configuren el contenido y ejercicio de dicha propiedad. Asimismo concurre el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por alguno de los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del TRLITPAJD. Respecto de la modalidad operaciones societarias la no sujeción se deriva, como antes se ha dicho, de la ausencia de finalidad empresarial de las subcomunidades y respecto de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, del hecho de que no se entiende producida transmisión patrimonial alguna en tanto la constitución de las subcomunidades se limite al establecimiento de las normas de gestión y administración de los elementos y zonas comunes a la comunidad, sin implicar alteración alguna de las titularidades existentes, ya sea de los elementos privativos o comunes de la comunidad.

Sin embargo, no concurre el requisito de que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues al limitarse a meras normas o reglas de administración en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad de los titulares de los pisos individuales con relación a la situación anterior a la existencia de las subcomunidades.

En consecuencia, la escritura de constitución de las tres subcomunidades no origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

**LIBERACIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA SOBRE LA PLAZA DE GARAJE, CON SUBSISTENCIA DE LA CARGA EN LA VIVIENDA Y EN UN ANEJO. (CONSULTA N° V0352-15 DE 30 DE ENERO DE 2015)**

De los citados requisitos el único susceptible de plantear alguna duda es el relativo al contenido valuable de la escritura, cuestión ya resuelta anteriormente por esta Dirección General en diversas resoluciones en el sentido de rechazar la afirmación de que la redistribución de una hipoteca entre varias fincas no suponga modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria. Por el contrario, la finalidad propia de dicho acto es, precisamente, la modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, de tal forma que cada una de las nuevas fincas resultantes viene a tener una responsabilidad hipotecaria independiente, lo que explica que no pueda ya el acreedor repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera. Asimismo, confirma la consideración independiente de la responsabilidad hipotecaria de cada una de las nuevas fincas el hecho de que sea posible la cancelación parcial de la hipoteca que las grava, una vez pagada la parte del crédito al que estuviesen afectas (Resoluciones de 4 de noviembre de 1999, 8 de abril y 4 de noviembre de 2003).

Por tanto, siempre que la redistribución de la garantía hipotecaria se documente en escritura pública, la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el citado artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, determinará la aplicación de la cuota variable del documento notarial sobre una base imponible integrada por la total garantía hipotecaria que se redistribuya, comprendiendo, junto al principal del crédito, la parte correspondiente de los intereses y de las demás partidas incluidas en su día en la garantía hipotecaria.

**AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO REDISTRIBUYENDO LA RESPONSABILIDAD TOTAL ENTRE LAS FINCAS HIPOTECADAS INICIALMENTE. (CONSULTA N° V0534-15 DE 9 DE FEBRERO DE 2015)**

Conforme al artículo 119 de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE 27 de febrero), “cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder». De igual forma dispone el artículo 216 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, que “No se inscribirá ninguna hipoteca sobre varias fincas derechos reales o porciones ideales de unas y otros, afectos a una misma obligación, sin que por convenio entre las partes, o por mandato judicial, en su caso, se determine previamente la cantidad de que cada finca, porción o derecho deba responder. Los interesados podrán acordar la distribución en el mismo título inscribible o en otro documento público, o en solicitud dirigida al Registrador firmada o rati-

ficada ante él, o cuyas firmas estén legitimadas. La misma norma se aplicará a las inscripciones de censos y anticresis. Lo dispuesto anteriormente no será aplicable a las anotaciones preventivas”.

Por tanto, no puede hipotecar conjuntamente varias fincas a la vez sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una de ellas. Luego, cuando en garantía de una obligación se constituye una hipoteca sobre varias fincas, la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre ellas debe producirse necesariamente “ab initio”, sin que pueda constituirse la garantía sin su distribución, de tal forma que se puede afirmar que en tal caso, la constitución de hipoteca y la simultánea y necesaria redistribución de la responsabilidad hipotecaria constituyen un único acto, a diferencia del supuesto contemplado en el artículo 123 de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE 27 de febrero). Conforme a dicho precepto «si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez». En este caso, al estar el crédito garantizado inicialmente con una sola finca, en el momento de su constitución no era necesaria ni posible la distribución de responsabilidad. Ahora bien, si con posterioridad a la constitución de la hipoteca, la finca gravada se divide en dos o más, en ese momento se hace posible, aunque no obligatoria, la distribución de la responsabilidad, acto jurídico posterior e independiente de la constitución de la garantía y susceptible de tributar por la cuota variable del documento notarial, en tanto concurren las circunstancias exigidas en el artículo 31.2 del Texto refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, en el supuesto contemplado en el artículo 216 del Reglamento Hipotecario no concurren realmente dos actos independientes, constitución de garantía, o ampliación de la misma, y redistribución de responsabilidad, que deban asimismo tributar de forma independiente, sino un solo acto, la constitución o ampliación de la hipoteca, que al estar garantizada por varias fincas, deberá determinar la cantidad de que cada finca deba responder.

(...)

A este respecto debe precisarse que la base imponible no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe de principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos, habiéndose pronunciado en igual sentido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994 (Resolución 21-11-1997).

#### ADJUDICACIÓN EN SUBASTA DE UN SOLAR URBANO SIN EDIFICAR.

(CONSULTA N° V0592-15 DE 13 DE FEBRERO DE 2015)

De acuerdo con el artículo 8.Dos.3° de la Ley 37/1992, que establece el concepto de entrega de bienes a efectos de este Impuesto, se considerarán entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Por tanto, la transmisión de un solar urbano de una sociedad efectuada como consecuencia de un procedimiento de ejecución forzosa estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales de la transmitente.

No obstante la sujeción de la referida transmisión al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20° de la Ley 37/1992 que dispone que estarán exentas:

“20° Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.». De la información aportada en el escrito presentado, el bien que va a ser objeto de entrega en virtud de un procedimiento de

ejecución forzosa es un solar urbano, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

En cuanto a la base imponible de la operación citada, el artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992, declara que “la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

Por tanto, la base imponible de la transmisión del solar a la consultante, cuando ésta resulte sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, será el importe total de la contraprestación que resulte de la adjudicación del citado solar en la subasta pública realizada.

### **CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA DE VIVIENDA NUEVA POR UNA PERSONA FÍSICA.**

**(CONSULTA Nº V0397-15 DE 2 DE FEBRERO DE 2015)**

PRIMERO. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...)”

De los indicados preceptos se desprende que la entidad consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SEGUNDO. Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, el arrendatario procede al pago de diversos importes correspondientes a operaciones distintas:

- Por un lado se satisface una determinada cantidad en concepto de derecho de opción de compra.
- Por otro, cada mes se realiza otro pago diferente que tiene la calificación de renta mensual del alquiler.
- Asimismo, el arrendatario podrá realizar pagos anticipados de la futura compraventa de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra. En este sentido, tales cantidades deben entenderse como pagos anticipados siempre que en el correspondiente contrato se contemple que, en el caso de que la opción de compra no se ejerciese, dichos pagos serían reintegrados al arrendatario que los satisfizo. En otro caso, deben considerarse parte del precio del arrendamiento.

Por tanto, para determinar el tipo impositivo aplicable a esta operación es necesario separar los distintos conceptos: derecho de opción, arrendamiento y, en su caso, pagos anticipados correspondientes a la adquisición de la vivienda.

TERCERO. De acuerdo con el artículo 11.Uno de la Ley 37/1992, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En estos términos, la concesión por un empresario o profesional de una opción de compra sobre un bien inmueble afecto a su actividad empresarial o profesional es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con lo establecido en el artículo anteriormente reproducido, se considerará “prestación de servicios”, por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción y no tiene la consideración de entrega de bienes, sino la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento. Sólo podría conceptuarse como “entrega de bienes” la concesión de una opción de compra si el beneficiario se compromete formalmente al ejercicio de la misma, en cuyo caso, más que ante una verdadera opción de compra, se está ante un contrato de promesa bilateral de compraventa; en esta hipótesis, serían de aplicación todas las normas previstas para las entregas de bienes inmuebles por la normativa reguladora del Impuesto (exenciones, devengo, etc.). En el supuesto planteado, si la opción puede o no ejercitarse, no comprometiéndose el beneficiario a su ejercicio, su conce-

sión constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que se encuentra sujeta al mismo. La concesión de una opción de compra sobre un bien inmueble y la transmisión posterior, en su caso, de dicho bien inmueble son dos operaciones distintas. Por un lado, se suscribe un derecho de opción de compra a cambio de un precio y por otro se producirá, en su caso, la compraventa, también por un precio determinado. Por otra parte la concesión de la opción de compra y el arrendamiento del inmueble también constituyen dos prestaciones de servicios diferentes.

#### COMRAVENTA DE UN LOCAL EN EL AÑO 2014 CON RENUNCIA A LA EXENCIÓN.

(CONSULTA Nº V0205-15 DE 20 DE ENERO DE 2015)

El apartado dos del artículo 20 de la Ley, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2014, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo que transmite las edificaciones renuncie a la aplicación de las referidas exenciones en los siguientes términos:

“Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.”.

3.- Por otra parte, el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley del impuesto señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

En consecuencia, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, el transmitente del local objeto de consulta podría renunciar a la exención contenida en el artículo 20.uno, número 22º del mismo texto legal, en cuyo caso será sujeto pasivo de la operación de compra del local el adquirente, la sociedad consultante.

En este sentido, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, establece en relación con la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, lo siguiente:

“1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guión, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

(...)

5. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

6. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.



(...).”.

En el caso de inversión del sujeto pasivo el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la factura la mención “inversión del sujeto pasivo” como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

#### **PERMUTA DE FINCAS RÚSTICAS, SIENDO UNO DE LOS PERMUTANTES TITULAR DE EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA. (CONSULTA N° V0363-15 DE 30 DE ENERO DE 2015)**

Como regla general, cabe afirmar que no resultan aplicables en el IVA los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995 de resultas de la interpretación conjunta de dicha Ley y de la 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, dado que en esta, que incorpora la Directiva comunitaria, de obligado cumplimiento en todos los Estados miembros, no se reconocen aquellos. No obstante, determinadas operaciones de las descritas en los preceptos de la Ley 19/1995 podrían ser objeto de beneficio fiscal en el IVA. En concreto, a la mencionada en la consulta podría serle de aplicación la exención establecida para la entrega de terrenos rústicos en el artículo 20, apartado uno, nº 20 de dicha Ley 37/1992, conforme al cual “Estarán exentas del Impuesto las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...)

De resultar procedente la exención en el IVA, hay que tener en cuenta que ello comportaría la sujeción el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), habida cuenta que el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, Texto Refundido de la Ley de este último impuesto, establece la sujeción al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” de “...las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Ya en el ámbito del ITPyAJD, el artículo 12 de la Ley 19/1995, con ocasión de las permutas de fincas rústicas, establece lo siguiente:

“Estarán exentas en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta, que deberá realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades:

Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario. Suprimir servidumbres de paso.

Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.”

Dado que la finalidad de las permutas que se pretenden es, según se señala, “agrupar o aproximar las parcelas en nuestra explotación” y “mejorar la rentabilidad de nuestra explotación y además poder facilitar mejoras...” entiende esta Dirección General que dicho propósito encaja en los supuestos de reestructuración de la letra c) y que, en consecuencia, procedería la exención en la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del impuesto que nos ocupa. No obstante, ha de recalarse la necesidad no solo de la escrituración pública de las permutas sino de su previa autorización por los organismos competentes.

Asimismo, también se considera aplicable al supuesto planteado en el escrito de consulta, sin necesidad de la previa autorización pública pero, lógicamente, operando solo en el supuesto de la adquisición por la consultante, del precepto del artículo 11 de la Ley 19/1995, conforme al cual “en la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “inter vivos” o “mortis causa”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.”

## Tributos Municipales

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**
  - **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**
    - » Venta de una vivienda y de una plaza de garaje, cuya nuda propiedad le habían donado sus padres en 1998, reservándose el usufructo vitalicio .....51

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **VENTA DE UNA VIVIENDA Y DE UNA PLAZA DE GARAJE, CUYA NUDA PROPIEDAD LE HABÍAN DONADO SUS PADRES EN 1998, RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTO VITALICIO. (CONSULTA Nº V0381-15 DE 2 DE FEBRERO DE 2015)**

La cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales en el IRPF se realizará por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de ambos inmuebles, siendo este último el que resulte (al haberse adquirido lucrativamente) de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con las matizaciones que incorporan los apartados 1,b) y 2 del artículo 35 de la Ley del Impuesto.

Conforme con lo anterior, el valor de adquisición de los inmuebles transmitidos estará constituido (artículo 35.1) por la suma de:

- a) Los valores que respecto al pleno dominio resulten en el momento de la donación de la nuda propiedad de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: los comprobados por la Administración o los declarados si fueran superiores, sin que puedan exceder del valor de mercado, operando este último en los supuestos de falta de declaración.

En este punto, procede indicar que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (art. 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución.

- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En este punto, entre los gastos que procede incluir, se encontrarían los de notaría, Registro de la Propiedad, tributos (el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, IIVTNU, así como la cuota tributaria que se hubiera satisfecho en su momento por la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la donación de la nuda propiedad.

En su caso, también estaría incluida la cuota de este último impuesto correspondiente a la consolidación del pleno dominio si hubiera sido satisfecha, circunstancia que en el presente caso no se ha producido, según se Respecto al valor de transmisión, este será el definido en el antes transcrito artículo 35.3, concepto en el que tienen amparo tanto la comisión (IVA incluido) cobrada por el mediador que hubiera intervenido en la transmisión como la cuota correspondiente al IIVTNU.

