

| | |
|--|-----------|
| INDICE GENERAL | 2 |
| PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2016 | 3 |
| TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL | 17 |
| TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS | 22 |
| TRIBUTOS MUNICIPALES | 66 |

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2016

3

- RESOLUCIÓN DE 22 DE FEBRERO DE 2016 DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA AEAT, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2016 4

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

17

- INFRACCIONES Y SANCIONES: MOTIVACIÓN INSUFICIENTE..... 18

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

22

- TEMAS FISCALES
 - REFLEXIONES FISCALES SOBRE LA "FIEBRE DEL ORO": VISIÓN RETROSPECTIVA Y PERSPECTIVAS DE FUTURO
MERCEDES LÓPEZ FAJARDO. *Subdirectora de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria Canaria* 23
 - LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y SUS EFECTOS FISCALES
CRISTINA VICTORIA JIMÉNEZ. *Abogada y Asesora Fiscal* 33
- SENTENCIAS DE TRIBUNAL SUPREMO 41
- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
 - IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 52
 - IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS 54
 - IMPUESTOS SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 59
 - OPERACIONES SOCIETARIAS 62

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

66

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
 - IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 67

Plan de Control Tributario 2016

- DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 - RESOLUCIÓN DE 22 DE FEBRERO DE 2016, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2016 4

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2016

RESOLUCIÓN DE 22 DE FEBRERO DE 2016, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2016.

I. DISPOSICIONES GENERALES

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria), en cuanto organización administrativa que tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, desempeña una importante labor para contribuir al saneamiento de las cuentas públicas, y conseguir los recursos necesarios con los que financiar los servicios públicos.

La prevención y la lucha contra el fraude fiscal son objetivos estratégicos fundamentales de la Agencia Tributaria. En este contexto, las actuaciones de control a desarrollar se reforzarán aprovechando las novedades introducidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, las cuales tendrán una incidencia relevante en los procedimientos de comprobación e investigación. Las modificaciones en materia del plazo de prescripción del derecho a comprobar e investigar para algunos supuestos y la ampliación de la duración de los plazos del procedimiento inspector permitirán incrementar la eficacia de la Administración, reduciendo, al mismo tiempo, la conflictividad existente en esta materia.

Asimismo, destaca la nueva regulación normativa que posibilita la práctica de liquidaciones tributarias en los supuestos en los que se hubiera iniciado la tramitación de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública o por delito de contrabando, y que se complementa con la no paralización de las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria y aduanera liquidada.

Desde el punto de vista del control, las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollarán sobre los obligados tributarios en los que concurren los perfiles de riesgo definidos en los instrumentos de planificación y, más concretamente, en el Plan de Control Tributario y Aduanero, al que el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, atribuye carácter reservado, sin perjuicio de la publicidad de las directrices generales que lo informan.

Las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2016, que contienen una referencia a las líneas de actuación de prevención y control del fraude más relevantes, refuerzan las actuaciones desarrolladas en años anteriores e incorporan otras nuevas, en línea con el contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad.

Estas directrices giran en torno a tres grandes pilares: la comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero, el control del fraude en fase recaudatoria y la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas

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

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016 que, a continuación, se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

1. Comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero

Los datos sobre los bienes, derechos, rentas o actividades económicas de los ciudadanos, obtenidos a partir de las declaraciones presentadas por ellos mismos o a través de actuaciones selectivas de captación de información, continuarán siendo un instrumento relevante para la detección de riesgos fiscales y la selección óptima de los obligados tributarios que serán objeto de comprobación.

La Agencia Tributaria profundizará en la puesta en marcha de medidas que dirijan los recursos humanos y materiales hacia las actuaciones de mayor eficacia en la lucha contra el fraude, avanzando hacia modelos de trabajo más flexibles mediante la concentración a nivel central y regional de determinadas funciones y competencias.

En este sentido, se intensificarán en 2016 las propuestas dirigidas a culminar la ejecución de actuaciones conjuntas de control entre los órganos de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria para actuar en aquellos ámbitos de control que pudieran exigir la puesta en marcha de procedimientos sucesivos de control extensivo e intensivo, basados en los resultados de actuaciones ya desarrolladas el año anterior con distribución de riesgos fiscales y de obligados tributarios entre las diferentes áreas de comprobación administrativa.

En consonancia con la normativa de distribución de la competencia territorial y de conformidad con las facultades de organización de la Agencia Tributaria, siguiendo la línea de pasados ejercicios, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, cuando resulte adecuado para el desarrollo del Plan de control, podrá acordar la extensión de las competencias de la Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial, o de las unidades integradas en la misma, al ámbito territorial de otra Delegación Especial. Estos acuerdos persiguen una mejor adaptación de la Inspección a las realidades económicas a las que se refiere su actuación de control tributario así como una mejora en la eficiencia del cumplimiento de los objetivos de control.

De igual modo, se continuarán tramitando expedientes de desadscripción de obligados tributarios inicialmente adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, para su gestión y control por la Delegaciones Especiales correspondientes a sus respectivos domicilios fiscales, en la medida en que se considere conveniente para garantizar el adecuado desarrollo del Plan de Control Tributario.

Igualmente, se fomentarán mecanismos colaborativos de análisis de riesgos, con la intervención de los Servicios Territoriales y los Servicios Centrales de la Agencia Tributaria, para garantizar una mayor eficacia en las actuaciones que se desarrollen.

Asimismo, el reforzamiento de las buenas prácticas de cara al aumento de la transparencia fiscal empresarial va a propiciar una mejora en la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Esto generará un más adecuado y temprano conocimiento y evaluación mutua de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales, mediante el impulso de actuaciones dirigidas a que las empresas adheridas al Código faciliten a la Administración Tributaria determinada información directamente relacionada con sus actuaciones y decisiones en materia fiscal, en los términos recogidos en las Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco de la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas, aprobado en la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas de 2 de noviembre de 2015.

En este sentido, los órganos de la Inspección de los Tributos realizarán actuaciones inmediatas de verificación y análisis de la información voluntariamente aportada por las empresas adheridas al Código, y planificarán y desarrollarán las actividades informativas y de control que estimen convenientes.

En 2016, la Agencia Tributaria centrará su atención en los siguientes sectores o tipologías de fraude:

1. Economía sumergida.

La economía sumergida comprende las actividades que son deliberadamente ocultadas a las autoridades con el fin de eludir tanto el pago de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social como el cumplimiento de la normativa laboral.

La indudable pérdida que la economía sumergida y las actividades que sobre ella se desarrollan produce en la recaudación tributaria incrementa la desigual participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos. De ello se puede derivar un claro desincentivo hacia los ciudadanos y empresas que cumplen con sus obligaciones fiscales y que pueden percibir en su vida diaria la presencia de sectores económicos con un importante grado de competencia desleal en su funcionamiento ordinario.

En este sentido, las actuaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria a lo largo de 2015 han puesto de manifiesto que, con una eficaz intervención de los medios personales y electrónicos, en especial a través de la acción coordinada de los equipos y unidades de comprobación junto con las unidades de auditoría informática, se puede reducir la presencia en determinados negocios del denominado «software de ocultación» consistente en el uso de programas y herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de la contabilidad. En particular, una vez detectados programas de esta naturaleza se desarrollarán actuaciones sobre contribuyentes respecto de los que existan indicios de su utilización.

Estos comportamientos son especialmente graves, pues ponen de manifiesto la voluntad expresa y deliberada de defraudar a la Hacienda Pública mediante la infradeclaración de ventas respecto de los niveles reales de facturación.

La Agencia Tributaria mantendrá en 2016 la ejecución de una estrategia coordinada de lucha contra la economía sumergida, para lo que se intensificarán las actuaciones de prevención y control consistentes en la obtención de información que permitan la detección precoz de actividades ocultas, en particular, de aquellos sectores en los que se aprecie una especial percepción social sobre la existencia de elevados niveles de economía sumergida.

Por ello, también en 2016, se actuará contra la economía sumergida a través de la potenciación de las intervenciones realizadas mediante personación en las sedes donde se realiza la actividad económica de los obligados tributarios, al objeto de detectar y regularizar estas situaciones.

Asimismo, y para garantizar una mayor efectividad de la acción inspectora, se planificarán de nuevo actuaciones selectivas coordinadas a nivel nacional para combatir presuntas actividades fraudulentas relacionadas con el software de doble uso que se complementarán con acciones tendentes a realizar comprobaciones inspectoras convencionales y a efectuar verificaciones formales en determinados sectores, contribuyendo así a la creación de conciencia entre los obligados de la necesidad de desechar esas prácticas.

Estas actuaciones se realizarán especialmente en sectores económicos que son intensivos en el manejo de dinero en efectivo, ya sea porque realizan ventas directas a consumidores finales, ya porque forman parte de cadenas de distribución al por mayor para otros obligados que venden al público.

Se mantendrán actuaciones presenciales dirigidas al análisis de la facturación y los medios de pago al objeto de verificar la efectividad del cumplimiento de la limitación de pagos en efectivo establecida en la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Asimismo, continuarán los trabajos dirigidos a mejorar los intercambios de información con las distintas Administraciones Públicas para garantizar una mayor coordinación en las actuaciones de lucha contra el fraude.

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

a) Actuaciones de captación y explotación de información:

- Desarrollo de las actuaciones de captación de información que se recogen en el Plan Nacional de Captación de Información, bajo la coordinación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.
- Explotación de la información cruzada entre las diferentes bases de datos de las distintas Administraciones Públicas, tanto estatal como autonómica o local, especialmente las que se refieran al ejercicio de actividades económicas. Asimismo, se estudiará la información obtenida de otras Administraciones Públicas relativa a transmisiones de bienes inmuebles para contrastar su consistencia con las declaraciones presentadas a la Agencia Tributaria.
- Ejecución de actuaciones conjuntas y/o coordinadas con la Inspección de Trabajo en aquellos supuestos en los que como consecuencia del intercambio de información, se detecten situaciones de riesgo fiscal o laboral en los obligados tributarios o trabajadores.
- Explotación de la información relativa a flujos de fondos, facturación a través de tarjetas de crédito o situaciones patrimoniales inconsistentes con el contenido de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente. En estas actuaciones, se analizarán no sólo las propias declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes y las declaraciones informativas presentadas por las entidades financieras y otros obligados tributarios, sino también la información que con carácter automático se reciba de Administraciones tributarias extranjeras, tanto en virtud de Directivas europeas como de Convenios y Acuerdos, así como la información que específicamente sea obtenida por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en ejecución del Plan Nacional de Captación de Información.
- Explotación de las informaciones singulares obtenidas por los servicios de control tributario de cara a detectar potenciales usuarios de software de ocultación de ventas para, a través de un análisis sistemático de las informaciones o de otros medios de captación de información adicional, determinar los obligados que se hallen en disposición de usar dichos programas.

b) Actuaciones presenciales:

- Potenciación de las actuaciones efectivas de apoyo en materia de auditoría informática para facilitar las tareas de comprobación e investigación inspectora mediante la participación directa de personal especializado en técnicas de análisis y verificación de los programas y archivos de los equipos electrónicos de los obligados tributarios.
- Realización de actuaciones presenciales orientadas a la verificación del cumplimiento de obligaciones de carácter formal así como de toma de datos de la actividad visitada, incluyendo la verificación de la situación censal de obligados tributarios respecto de los que existan indicios de deslocalización o de simulación de actividad para ocultar la verdadera actividad o el verdadero titular de las rentas.
- Realización de actuaciones en el sector servicios enfocadas al descubrimiento de actividades y rentas ocultas en negocios que total o parcialmente participen de la economía sumergida. Entre otros, se actuará sobre los particulares que ceden de forma opaca total o parcialmente viviendas por internet u otras vías. De igual modo se actuará respecto de aquellas empresas turísticas regulares que no cumplen debidamente sus obligaciones fiscales. Asimismo, se realizarán actuaciones presenciales para la detección de alquileres irregulares no declarados.
- Potenciación de las actuaciones de control en el sector servicios cuando se aprecien riesgos significativos de infradeclaración de la actividad.
- Realización de actuaciones selectivas coordinadas a nivel nacional en relación con los obligados tributarios que realizan ventas finales al público para combatir prácticas irregulares que utilicen técnicas de ocultación y sobre los que concurra alguna de las anomalías sustanciales previstas en la Ley General Tributaria.
- Realización de actuaciones dirigidas a la verificación del cumplimiento de la limitación de pagos en efectivo.
- Realización de actuaciones presenciales selectivas y coordinadas sobre sectores que, potencialmente, se encuentren en ámbitos económicos en los que se aprecie el riesgo de uso de programas de ocultación de ventas, incluyendo en tales actuaciones las personaciones administrativas y, en su caso, las efectuadas con autorización de la autoridad judicial competente.

c) Actuaciones en el ámbito de la importación de bienes:

- Análisis de los márgenes reales de la actividad en el marco del sistema de declaración del IVA a la importación prestando especial atención a aquellos sectores en los que concurran indicios de realización de actuaciones fraudulentas tanto en el proceso de importación como de distribución posterior.

- Realización de actuaciones tendentes a evitar el fraude desarrollado en el marco de la economía sumergida, especialmente en los casos en los que se haya detectado que está ocultándose toda o una parte de la cadena de transmisión comercial desde la importación hasta la venta al consumidor final.
- d) Control de los productos sujetos a los Impuestos Especiales con objeto de detectar la venta no declarada de los mismos y la consiguiente defraudación tanto de los propios Impuestos Especiales como del IVA y los impuestos directos correspondientes a los beneficios obtenidos.

2. Investigación de patrimonios y de rentas en el exterior.

La desviación de rentas al exterior así como la ocultación de patrimonios en el exterior, a través de estructuras opacas, obliga desde hace años a las autoridades españolas a establecer las medidas precisas para prevenir este tipo de conductas, tanto mediante la aplicación de los elementos normativos existentes y el impulso de actuaciones coordinadas de mejora del intercambio de información, en el marco de organismos internacionales, como también mediante la intensificación de las actuaciones de control que la Agencia Tributaria viene desarrollando en este ámbito.

En este sentido, el importante volumen de información obtenida a través de las sucesivas campañas de presentación del Modelo 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero» se refleja en la posibilidad de, a partir de los datos declarados sobre los diferentes bienes y derechos, facilitar la definición y detección de riesgos fiscales concretos que permiten desarrollar una selección óptima de los obligados tributarios que sean objeto de comprobación.

En relación con la colaboración internacional, hay que destacar los grandes avances producidos bajo el impulso de la iniciativa de los Estados Unidos con FATCA (ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) y de los trabajos realizados, fundamentalmente por la OCDE y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, producidos bajo el mandato del G20 en relación con la mejora de los estándares de intercambio de información internacional para facilitar la investigación y el posterior análisis de riesgo respecto de contribuyentes deslocalizados o de la detección de patrimonios ocultos ante las autoridades fiscales.

En este contexto, poseen especial relevancia el impulso del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras que permitirá que en el año 2016 se desarrolle de modo efectivo el intercambio automático de información de cuentas financieras con los Estados Unidos de América y el desarrollo del modelo CRS (Common Reporting Standard) en el ámbito de la OCDE, que permitirá el intercambio de información respecto de cuentas financieras a partir de 2017. Sobre esta base, España junto con 78 jurisdicciones fiscales más ha suscrito, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, asumiendo el compromiso de impulsar las acciones necesarias para garantizar la rápida implantación del Estándar Común de Información (CRS).

Con idéntica finalidad, en el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2011/167UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, se ha modificado para ampliar el intercambio automático a las cuentas financieras entre los Estados miembros de forma coordinada con el modelo CRS elaborado por la OCDE, estableciéndose que dicho intercambio se realizará en el ámbito comunitario con carácter general en 2017.

De igual modo, la participación directa de España en grupos de trabajo con el resto de Estados Miembros de la UE que tienen como objeto el intercambio de información (AEOI, en sus siglas inglesas: «Automatic Exchange of Information») se ha traducido en el diseño de prácticas comunes para la explotación de la información fiscal objeto de intercambio en materia de imposición directa.

Fruto del trabajo desarrollado en el año 2015, la Agencia Tributaria dispone de nuevas herramientas que han permitido reordenar y efectuar un mejor tratamiento de la información disponible sobre cuentas financieras así como sobre movimientos de divisas y operaciones relacionadas con no residentes.

De acuerdo con lo anterior, en 2016, la Agencia Tributaria potenciará sus actuaciones de investigación mediante las siguientes líneas de acción encaminadas al objetivo común de la detección de bienes, derechos ocultos y rentas no declaradas con el objeto de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes incurso en actuaciones calificadas como defraudatorias:

- a) Desarrollo de los trabajos necesarios para facilitar el cumplimiento de los compromisos internacionales y la implantación del intercambio de cuentas financieras a través del Estándar Común de Información.
- b) Análisis y explotación de la nueva información que sea suministrada por los distintos países y jurisdicciones en aplicación de los elementos normativos actualmente en vigor que posibiliten dichos suministros.
- c) Explotación de la información derivada del Plan Nacional de Captación de Información, coordinado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude sobre la operativa realizada en España con instrumentos financieros emitidos con cargo a cuentas abiertas en el exterior de entidades financieras no residentes.
- d) Explotación de la información recibida de forma espontánea desde otros Estados Miembros en relación con contribuyentes con residencia en España, para la ejecución de comprobaciones de la renta mundial de los obligados tributarios dirigidas a evitar situaciones de desimposición o, en su caso, de doble imposición.

- e) Utilización de la información disponible sobre bienes patrimoniales con origen en rentas no declaradas en ejercicios prescritos para verificar las rentas objeto de declaración en ejercicios no prescritos.
- f) Explotación de toda la información de la que dispone la Agencia Tributaria sobre datos y flujos financieros con o del exterior, que permita complementar la selección y la investigación de contribuyentes que utilicen mecanismos de deslocalización de rentas mediante estructuras opacas.
- g) Investigación de contribuyentes respecto de los que, no habiendo presentado el modelo 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», existan indicios de que están ocultando bienes a la Administración Tributaria.
- h) Investigación de contribuyentes presentadores del modelo 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», sobre los que existan indicios que pongan de manifiesto la falta de consistencia de los bienes y derechos incluidos en dicha declaración con el resto de información disponible relativa a su situación tributaria o patrimonial, así como que hayan incumplido las normas relativas a la correcta presentación del modelo.

3. Planificación fiscal internacional.

España ha participado activamente en el desarrollo de las 15 líneas de actuación del Plan de Acción en que se concretó el Proyecto BEPS (en sus siglas inglesas: Base Erosion and Profit Shifting) de los países de la OCDE y del G20 y cuyo resultado fue objeto de publicación en octubre de 2015.

Las actuaciones derivadas del Plan de Acción del proyecto BEPS se centran tanto en la lucha contra la utilización de estructuras de planificación fiscal internacional agresiva como en el aprovechamiento de las lagunas e inconsistencias de las normas de fiscalidad internacional que permiten la reducción de las bases imponibles en aquellos territorios en los que se produce la generación de valor, así como el traslado de beneficios a territorios de baja o nula tributación, donde la actividad económica es escasa o inexistente.

En el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias, la información relacionada con la fiscalidad internacional adquiere una notable importancia en cuestiones relacionadas con la presencia en paraísos fiscales, con la operativa de los esquemas de tributación internacional, así como con el grado de congruencia que tengan las decisiones fiscales con los principios de las acciones BEPS de la OCDE y el G20.

En este entorno, la Agencia Tributaria, con el impulso de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, potenciará el examen de las principales áreas de riesgo detectadas que puedan ser abordadas con la normativa actualmente en vigor y, en este sentido, se dará una atención preferente a los siguientes extremos:

- a. Control de operaciones realizadas por contribuyentes con residencia fiscal en España que se sirvan de instrumentos o estructuras híbridas, o de otros instrumentos de planificación fiscal agresiva, para eludir o minorar el pago de impuestos en España. Se analizarán especialmente los casos en los que se ponga de manifiesto el doble aprovechamiento de pérdidas o gastos o la generación de pérdidas mediante la transmisión de valores intragrupo.
- b. Control de las operaciones de adquisición de participaciones con apalancamiento, fundamentalmente cuando quede acreditado que la operación tiene como finalidad principal generar gastos financieros.
- c. Control de operaciones realizadas con territorios de fiscalidad ventajosa, en especial en relación con la verificación de la tributación de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales para garantizar que se ajustan a las limitaciones y reglas especiales previstas por nuestra normativa tributaria.
- d. Control sobre aquellos pagos al exterior de especial relevancia u operaciones de mayor complejidad a las que resulten de aplicación medidas antiabuso contempladas en la normativa doméstica o en los convenios bilaterales para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas. Se prestará especial atención a los pagos por dividendos y cánones de destino comunitario y a las estructuras en que intervengan «conduit companies» (sociedades interpuestas para obtener los beneficios de un Convenio).
- e. Desarrollo de actuaciones tendentes a la detección de establecimientos permanentes radicados en España para aquellos contribuyentes que tributan como no residentes sin establecimiento permanente, especialmente en el marco de grupos multinacionales con presencia en España.
- f. Desarrollo de las actuaciones relativas a la comprobación de actividades realizadas en España por no residentes, al objeto de verificar su correcta tributación, prestando asimismo especial atención a las situaciones de tránsito de residencia.
- g. Control, en materia de precios de transferencia, de operaciones de reestructuración empresarial complejas, servicios intra-grupo prestados o recibidos y operaciones sobre intangibles relevantes. Se analizará especialmente la correcta aplicación del método del margen neto transaccional en determinados sectores.
- h. Realización, en el marco de la cooperación internacional, de actuaciones de comprobación simultánea o controles multi-laterales (actuaciones coordinadas con varios países con objeto de intercambiar información con trascendencia tributaria) en aquellos casos en que las limitaciones de las actuaciones estrictamente nacionales aconsejen una actuación conjunta con otros países.

Continuarán desarrollándose actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, que puedan ser solicitados por los contribuyentes y admitidos por la Administración, como instrumento de prevención del fraude que a su vez servirá de garantía de cara al aumento de la seguridad jurídica y a la reducción de la litigiosidad.

4. Economía digital.

En el marco de una creciente globalización de la economía, el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información permite a los distintos agentes de la actividad económica la comunicación en tiempo real, e incluso la adquisición de bienes o servicios a través de la red, que conecta a clientes y proveedores.

El uso de la tecnología ha cambiado la forma de relación entre comprador y vendedor y ello ha devenido en la necesidad de hacer frente a nuevas modalidades de control por parte de la Administración Tributaria. Se desarrollarán protocolos de actuación sobre empresas que realizan comercio electrónico, sobre aquellas otras que alojan sus datos en la nube y se realizarán actuaciones dirigidas a la comprobación de la tributación de negocios que operen a través de la red.

Por ello, se pretende emprender las siguientes actuaciones:

- a. Análisis de riesgo de operadores de comercio electrónico.
- b. Captación de la información en Internet sobre los operadores de riesgo, con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración Tributaria, en especial, en cuestiones como los nombres de los dominios utilizados por cada empresa y los indicadores de la condición de anunciante de los obligados tributarios.
- c. Análisis de la viabilidad en el uso de las tecnologías de redes sociales junto con las herramientas estadísticas de detección de patrones de fraude.
- d. Comprobación de los beneficios obtenidos por los distintos agentes económicos que utilizan Internet como medio para publicitar bienes y servicios a través, por ejemplo, del marketing de afiliación.

En definitiva, las áreas de atención prioritaria durante 2016 serán las siguientes:

- a. Análisis y explotación de la información disponible en Internet que permita descubrir actividades o rendimientos ocultos o el tráfico ilícito de bienes.
- b. Actuaciones de control sobre aquellos fabricantes o prestadores de servicios que comercialicen sus bienes o servicios a través de Internet para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas generadas en la actividad económica.
- c. Potenciación de las herramientas a disposición de la Inspección Tributaria mediante la ampliación de la información disponible sobre los obligados tributarios con indicadores propios de las redes sociales, tales como el grado en que una empresa está conectada con otras de su sector o su posición como intermediario.

5. Prestación de servicios de alto valor.

En 2016, las actividades profesionales continuarán siendo objeto de especial seguimiento partiendo de la información que derive tanto de las fuentes de información tradicionales de la Agencia Tributaria, como de aquella que pueda obtenerse de terceros.

Se potenciará la selección de contribuyentes a partir de signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes mediante el uso combinado de las múltiples informaciones que existen en la actualidad a disposición de la Administración Tributaria.

En línea con lo anterior, se intensificarán los siguientes controles:

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

6. Fraude organizado en IVA.

La lucha contra el fraude organizado ha constituido una prioridad de la Agencia Tributaria desde su creación, en particular, todo lo relacionado con las tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido. Respecto a las estructuras organizadas de fraude, se considera de vital importancia dotar de continuidad a la detección y regularización de aquellas operaciones fraudulentas dirigidas a dificultar la exigencia de responsabilidades tributarias a los titulares de las sociedades, si bien con los ajustes y modificaciones que las nuevas operaciones de defraudación van requiriendo.

En particular, dentro de la estrategia nacional de lucha contra las tramas, serán objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones o colectivos:

- a. Control dirigido a impedir la aparición de tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias, incluidas aquéllas directamente vinculadas a la entrega subsiguiente a las importaciones, para la detección temprana de dichas tramas utilizando los procedimientos previstos en la normativa comunitaria.
- b. Impulso de medidas de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios para intensificar el control de acceso al mismo de potenciales sociedades que pudieran participar en tramas de fraude de IVA.
- c. Intensificación de los expedientes de investigación dirigidos a la formulación de las «denuncias tempranas» en orden a poner de manifiesto la existencia de suficientes indicios delictivos para la apertura de diligencias de investigación y adopción de las medidas que resulten precisas para la instrucción penal.
- d. Control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. En particular, se analizará la información periódica a suministrar por parte de los titulares de los establecimientos respecto a la repercusión de las cuotas de los Impuestos Especiales.
- e. Detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas ilocalizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades.
- f. Detección temprana y desarrollo inmediato de las actuaciones de control e investigación que resulten necesarias respecto de las sociedades orientadas a la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión reduciendo los tributos exigibles con ocasión de la importación.
- g. Control del reembolso del IVA soportado en las adquisiciones de bienes efectuadas por los viajeros no residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

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

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

Los ámbitos prioritarios de actuación serán los siguientes:

- a. Análisis de riesgos específicos en el control de grandes empresas, con objeto de potenciar actuaciones que puedan incidir en contribuyentes acogidos al régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación o al régimen de tributación consolidada de grupos fiscales.
- b. Contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido:
 - Actuaciones de control censal y de carácter liquidatorio en relación con los contribuyentes que aplican estos regímenes de forma indebida.
 - Detección de emisores de facturas irregulares destinadas a reducir la tributación del receptor de dichas facturas, prestando especial atención a la utilización indebida de estos regímenes con la citada finalidad.
 - Supuestos de división artificial de la actividad para conseguir el mantenimiento en estos regímenes, en especial mediante el análisis conjunto del entorno económico del contribuyente y las diferentes relaciones económico-familiares existentes que hayan sido detectadas.
- c. Intensificación de las actuaciones de control de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro al objeto de evitar supuestos de utilización abusiva del régimen fiscal especial, en particular cuando se hayan detectado casos en los que se produzcan modificaciones en la estructura jurídica de la entidad. En este marco, se prestará especial atención a la información que pueda ser remitida por las entidades públicas que ejerzan funciones de patronazgo sobre las citadas entidades.
- d. Control tanto sobre la procedencia de los créditos fiscales a aplicar en ejercicios posteriores a los de su generación que hayan sido declarados por los contribuyentes, como de las bases imponibles negativas o las deducciones pendientes de aplicación, declaradas en el marco de la regulación prevista en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en consonancia con lo establecido en su Disposición adicional décima.
- e. Actuaciones encaminadas a detectar supuestos de deslocalización de obligados tributarios que puedan producir situaciones de desimposición entre territorio común y los territorios forales, así como de aquellas declaraciones tributarias que presenten inconsistencias entre las cifras de operaciones consignadas y la que resultaría de la aplicación de la normativa estatal y foral que les resulte aplicable.
- f. Control de operaciones de reorganización empresarial acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al objeto de comprobar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para disfrutar de dicho régimen.

- g. Intensificación de las actuaciones de comprobación efectuadas sobre las solicitudes de devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo.
- h. Potenciación de los procedimientos de revocación del NIF utilizando la información derivada de la campaña de inclusión en el sistema de Notificaciones Electrónicas Obligatorias. Se desarrollará una consulta en Internet para que los contribuyentes que tengan relaciones económicas con estos contribuyentes de riesgo fiscal elevado puedan conocer si un NIF está revocado.
- i. Actuaciones de control de tributación de las subvenciones percibidas por los contribuyentes.
- j. Potenciación de los controles para la realización de los pagos anticipados de las deducciones de familia numerosa y discapacidad de descendientes y ascendientes.
- k. Impulso y agilización del control de las solicitudes de devolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante el sistema on-line, denominado Verifica. Con este procedimiento, la devolución se agiliza significativamente al acelerarse al máximo los trámites de notificación y alegaciones.
- l. Explotación sistemática de la información de terceros que ponga de manifiesto una actividad económica con el objeto de detectar incumplimientos de la obligación de presentación de autoliquidaciones mensuales o trimestrales.
- m. Actuaciones de seguimiento de la implantación de la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria por medios telemáticos.
- n. En materia de control de obligaciones periódicas, se impulsarán actuaciones en la sede electrónica para la comunicación de las incidencias a los contribuyentes y para la corrección por su parte también de forma electrónica.
- o. Control de rentas declaradas exentas que suponen gasto fiscalmente deducible en los pagadores de las mismas.

8. Control de productos objeto de Impuestos Especiales.

En este ámbito, se potenciarán los siguientes controles:

- a. En lo referente a los Impuestos Especiales de Fabricación, se continuará con las actuaciones y controles tradicionales para su correcto cumplimiento tanto referido a la actualización de los censos como al cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal. Asimismo, se realizarán actuaciones de control de la correcta aplicación de los beneficios fiscales previstos legalmente. En particular, en relación con los productos en régimen suspensivo, exento y a tipo reducido que circulen amparados en un documento administrativo electrónico, se potenciará la verificación del cumplimiento de las obligaciones tanto del expedidor como del destinatario en el ámbito comunitario externo y en el ámbito interno.
De igual modo, en este mismo ámbito se continuará con el control específico del movimiento y existencias de productos en fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, realizado por la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación.
- b. En el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad, se realizará la depuración y actualización del censo, así como el control de los obligados tributarios beneficiarios de la reducción de la base imponible a los efectos de la determinación de la base liquidable.
- c. En el ámbito del Impuesto Especial sobre el Carbón, se procederá a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a tal impuesto, así como de los supuestos de no sujeción y exención previstos en la normativa vigente.
- d. Control de las condiciones y requisitos a cumplir a efectos de la vigencia de las autorizaciones de los establecimientos con el fin de proceder a la revocación de las autorizaciones concedidas en caso de incumplimiento.

9. Control de Impuestos medioambientales.

En este ámbito, se potenciarán los siguientes controles:

- a. En lo que respecta al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, se desarrollarán las siguientes actuaciones:
 - Comprobación de las operaciones no sujetas con el fin de detectar hechos imposables incorrectamente declarados.
 - Control del requisito reglamentario de registro de existencias almacenadas e imposición de sanción en caso de incumplimiento.
 - Control de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto adquiridos por personas o entidades no inscritas en el Registro Territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- b. En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, se desarrollarán las siguientes actuaciones:
 - Verificación del requisito de presentación del modelo de declaración durante los veinte primeros días naturales del mes de diciembre de 2015, comprensivo de los importes satisfechos a los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica en relación con la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

- Comprobación de la correspondencia entre las autoliquidaciones relativas a los pagos fraccionados y la autoliquidación anual.
- c. Se impulsará la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, con especial incidencia en la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales derivadas de estos impuestos.

10. Control aduanero.

La aduana española inició hace años el camino hacia la implantación de mecanismos informáticos que permiten una mejor coordinación con otros servicios de inspección que actúan en las aduanas.

Durante el año 2016, se pondrá en marcha la Ventanilla Única Aduanera, que tiene por objeto el despacho de mercancías en la aduana mediante la creación de herramientas informáticas que permitan una mayor coordinación entre los distintos servicios de inspección en frontera, anticipando el control y reduciendo en gran medida los costes del despacho de mercancías, ya que los controles e inspecciones que se realicen sobre las mercancías, ya sean efectuadas por la aduana o por otros organismos, se llevarán a cabo en un mismo lugar y en un mismo momento.

Por otro lado, a partir del 1 de mayo de 2016, entra en vigor el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU). El nuevo marco jurídico incorpora numerosas simplificaciones y establece nuevos requisitos para las autorizaciones de las distintas figuras aduaneras. Por este motivo, se efectuará un análisis de las autorizaciones concedidas para proceder, dentro de los plazos que al respecto establezca la Comisión Europea, a la revocación o sustitución de las mismas. Entre las nuevas simplificaciones aduaneras, se deberá prestar especial atención a aquéllas que se refieren a la dispensa total o parcial de las garantías aduaneras, que obligarán al análisis del cumplimiento de los requisitos de solvencia económica de los operadores que la soliciten.

En este ámbito, se intensificarán los siguientes controles:

a) Control en los recintos aduaneros.

La normativa de la Unión Europea establece la liquidación de los derechos de importación por parte de las autoridades aduaneras a partir de la presentación de una declaración por parte del operador, sobre la que la aduana puede realizar las comprobaciones necesarias para garantizar que el importe de los derechos se ajuste a las disposiciones vigentes. Así, las actuaciones de control en el recinto aduanero se dirigen a evitar actividades irregulares organizadas para la reducción o eliminación de la tributación y permiten que los operadores ajusten su actuación en aquellos casos en los que puedan concurrir errores en la confección de sus declaraciones, traduciéndose todo ello en una reducción del fraude aduanero.

Igualmente, la introducción de mercancías procedentes de terceros países, junto a la obligación de pago de los derechos de importación, está sujeta a otras condiciones asociadas a la seguridad y protección de los ciudadanos y que tienen importancia creciente en la actividad aduanera en los países de nuestro entorno socioeconómico, en los que se produce una progresiva reducción de los aranceles exigibles pero una mayor exigencia en cuanto a las condiciones que han de cumplir las mercancías para que puedan ser importadas, evitando circunstancias potencialmente peligrosas para la salud de los consumidores o el medio ambiente.

Los controles en los recintos aduaneros juegan, en consecuencia, un papel clave, tanto para garantizar la correcta liquidación de los tributos correspondientes como para evitar la entrada de mercancías que puedan suponer riesgos para los ciudadanos y, por ello, durante 2016, se realizarán, entre otras, las siguientes actuaciones:

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

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

- Control de los movimientos de efectivo por viajeros para detectar cantidades no declaradas o superiores a las autorizadas, tanto con la finalidad de prevenir el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, como para garantizar el cumplimiento de las limitaciones en el uso de efectivo introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.
- Control de las declaraciones aduaneras y de los elementos de las mismas con incidencia directa en la liquidación de los tributos asociados a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea, con especial seguimiento de la utilización de las franquicias aduaneras y fiscales tanto en relación con las mercancías transportadas por viajeros como en los envíos entre particulares efectuados por vía postal o a través de empresas de mensajería. En este ámbito se pondrá especial énfasis en las mercancías con mayores niveles de tributación, tabaco y bebidas alcohólicas, que atraviesen las fronteras terrestres.

- b. Actuaciones integrales de control sobre los productos vinculados a un depósito aduanero o a un depósito distinto del aduanero, mediante el seguimiento de los movimientos de mercancías en los establecimientos autorizados. Asimismo, se reforzará el control de las obligaciones que incumben a los titulares de los establecimientos, revocando las autorizaciones en caso de incumplimiento.
- c. Actuaciones de comprobación y reevaluación del cumplimiento de las condiciones de acceso al estatus de Operador Económico Autorizado (OEA) o a procedimientos simplificados.

Se adoptarán medidas adecuadas para la eficaz vigilancia del mantenimiento de las condiciones y criterios exigidos en la normativa de la Unión Europea para gozar del estatus de Operador Económico Autorizado o para la aplicación de procedimientos simplificados.

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

En relación con los beneficiarios de los procedimientos simplificados de declaración, el control tendrá por objeto comprobar si se reúnen los requisitos establecidos y que son coincidentes, prácticamente en su totalidad, con los que resultan exigibles a los operadores económicos autorizados, en la modalidad de simplificaciones aduaneras.

- d. Controles posteriores a la importación.

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

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

En 2016, la Agencia Tributaria continuará con su labor de prevención y represión del contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales procedente de dichos ilícitos con el objetivo no solo de descubrir e interceptar las mercancías sino principalmente de desmantelar logística y financieramente las redes organizadas dedicadas a estos comercios ilícitos. Entre otras, se desarrollarán las siguientes actuaciones:

- a. Refuerzo de la vigilancia del espacio aéreo español, las aguas jurisdiccionales y los recintos aduaneros, realizando actuaciones de investigación con técnicas de policía judicial, de análisis de riesgo y potenciando el intercambio de información y la colaboración internacional.
- b. Controles encaminados a detectar productos y sustancias no catalogados susceptibles de ser utilizados como drogas –las denominadas Nuevas Sustancias Psicoactivas (NSP), definidas por la Oficina de Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) como «sustancias de abuso, ya sea en forma pura o en preparado, que no están controladas por los Convenios internacionales de drogas, pero que suponen una amenaza para la salud pública»–, precursores de drogas, medicamentos no homologados, productos dopantes u otros usos, con grave riesgo para la salud, así como a identificar las organizaciones responsables de dicho tráfico ilícito.
- c. Impulso de las actuaciones para la detección del contrabando de tabaco mediante la constante evaluación y control de los principales sectores intervinientes: transporte, distribución minorista, viajeros, envíos postales, depósitos fiscales o comercio electrónico. Además de los controles tradicionales, uno de los objetivos principales continuará siendo la vigilancia de la evolución del comercio ilícito de los productos del tabaco con la finalidad de detectar y reprimir nuevas técnicas de producción o de introducción en nuestro territorio, con especial atención a las actividades ilícitas cometidas por grupos organizados.
- d. Refuerzo de controles en los recintos aduaneros portuarios, terrestres y aéreos, en particular en los transportes de viajeros y mercancías procedentes de áreas de menor tributación, mediante la utilización de técnicas de análisis de riesgos, o la utilización de la inspección no intrusiva para la detección de mercancía de contrabando, o incorrectamente declarada, por medio de escáneres de contenedores, de vehículos o de paquetería.
- e. Impulso de las actuaciones de investigación de los delitos de blanqueo de capitales asociados a las formas típicas de delincuencia del ámbito tributario y aduanero.
- f. Impulso de actuaciones avanzadas en el ámbito del análisis y la selección de candidatos a la investigación por blanqueo de capitales, desarrollándose actuaciones de implementación de herramientas que permitan facilitar la investigación sobre grandes organizaciones criminales.

II. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA

El control del fraude en fase recaudatoria se ha mostrado como un instrumento de gran utilidad en los últimos años en la consecución de los resultados de la Agencia Tributaria. Este control se realiza mediante un conjunto de actuaciones dirigidas a lograr el cobro efectivo de las deudas de derecho público pendientes de ingreso, cualquiera que sea su origen, y a la vez buscan los efectos inducidos que de su aplicación se derivan en el comportamiento de ciertos contribuyentes.

Así, en 2016, se dará publicidad a situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

El control del fraude en esta fase irá dirigido a la potenciación de las siguientes actuaciones y mecanismos de prevención y control:

1. La gestión de la deuda pendiente sobre un mayor número de deudores mediante un conjunto de actuaciones tendentes al aseguramiento del cobro efectivo de las mismas y a la detección de supuestos de responsabilidad.
2. El impulso de las derivaciones de responsabilidad en todos los supuestos previstos en la Ley General Tributaria haciendo uso de todas las herramientas de investigación al alcance con objeto de impedir el impago de las deudas por las que deban responder los terceros que incurran en el supuesto legal de que se trate. En los supuestos de mayor gravedad, se intensificará el impulso de las acciones judiciales civiles o penales para reprimir este tipo de conductas defraudadoras y que, en muchas ocasiones, concurren con grandes operaciones de vaciamiento patrimonial.
3. La intensificación de las actuaciones de investigación frente a los fraudes más complejos, para conseguir la detección de un mayor número de vaciamentos patrimoniales fraudulentos, incrementando la interposición de acciones penales por la presunta comisión de delitos de insolvencia punible. Con este tipo de actuaciones, en las que la denuncia del ilícito implica la posible entrada en prisión del obligado tributario, se persigue acabar con la posible sensación de impunidad que, en ocasiones, pudieran tener determinados deudores y alcanzar también así los efectos inducidos antes aludidos.
4. Potenciación de actuaciones dirigidas a la mejora de los tiempos medios de gestión de las deudas, anticipando temporalmente los resultados recaudatorios, impidiendo dilaciones innecesarias del procedimiento, agilizando las subastas pendientes y revisando el estado de las deudas en esta fase del procedimiento.

En este ámbito, se adoptarán medidas para suprimir las trabas que pudieran ralentizar los procedimientos de enajenación para reducir demoras innecesarias y mejorar la publicidad otorgada a las subastas con el fin de conseguir un incremento de la concurrencia a los procedimientos que consiga mejorar los resultados recaudatorios.

5. Intensificación y agilización de la gestión de las deudas afectadas por procesos concursales con el fin de evitar el estancamiento de las mismas más allá de lo que sea legalmente imprescindible. Cuando sea posible, se potenciará la viabilidad de las empresas, utilizando todas las vías legalmente previstas, permitiendo a la Agencia Tributaria recuperar el máximo crédito impagado.
6. Intensificación de la colaboración con las áreas liquidadoras, con el fin de detectar anticipadamente actuaciones tendentes a evitar el pago que se puedan apreciar en la fase de comprobación e investigación de los contribuyentes. Para ello se realizará el seguimiento de forma diferenciada de las medidas cautelares que se adopten sobre bienes y derechos del obligado tributario, con el fin de asegurar unos ingresos que en otro caso se verían gravemente dificultados.
7. Control del carácter excepcional de la figura del aplazamiento o fraccionamiento de deudas, con la finalidad de combatir su uso para fines distintos de los establecidos en la norma y realizar un seguimiento exhaustivo en el cumplimiento de los acuerdos de concesión, mejorando el índice de cobro de los mismos y agilizando la ejecución de las garantías aportadas en caso de incumplimiento, lo que debe redundar en un incremento de los ingresos.
8. Agilización de la gestión recaudatoria en los casos de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública o contrabando tras la modificación operada en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

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

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

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

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

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

La Agencia Tributaria, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida. Así, continuarán los intercambios de información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido, base de datos consolidada de información censal obtenida por las Administraciones Tributarias autonómicas y estatal.

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

En 2016 continuará el suministro por las Comunidades Autónomas a la Agencia Tributaria de la información de las familias numerosas y de los grados de discapacidad. Esta información resulta necesaria para la tramitación de los pagos anticipados de las deducciones por familias numerosas y grados de discapacidad previstas en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

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

Se fomentará la transmisión por parte de las Comunidades Autónomas de información sobre los valores reales de transmisión de bienes y derechos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que hayan sido comprobados por las Administraciones Tributarias autonómicas en el curso de procedimientos de control, dada la repercusión de este valor comprobado en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades gestionados por la Agencia Tributaria. Del mismo modo, se potenciará la remisión de información por parte de las Comunidades Autónomas sobre la constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios, préstamos entre particulares y pagos presupuestarios antes de su realización, a efectos de proceder al embargo del correspondiente derecho de crédito en caso de que el acreedor mantenga deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria.

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

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

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

1. Control global de las deducciones sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobadas por las distintas Comunidades Autónomas, partiendo especialmente de la información suministrada por dichas Comunidades. Asimismo, se utilizará intensivamente la información remitida por las Comunidades Autónomas en materia de discapacidad y familia numerosa para el control de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ejercicios no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el cruce de información sobre la titularidad de bienes y derechos, incluidos los situados en el extranjero, y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.

3. Operaciones inmobiliarias significativas al objeto de determinar su tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o, alternativamente, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
4. Operaciones societarias más relevantes declaradas exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
5. Cumplimiento de los requisitos para disfrutar de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a través de la comprobación de la principal fuente de renta.
6. Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.
7. Domicilios declarados y sus modificaciones.

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

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

- **INFRACCIONES Y SANCIONES: MOTIVACIÓN INSUFICIENTE**

- RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2016 18

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

INFRACCIONES Y SANCIONES: MOTIVACIÓN INSUFICIENTE (RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2016)

La expresión “Analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”, no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. La cuestión controvertida consiste en determinar si puede entenderse como motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, la expresión siguiente: “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”.

Tercero. La cuestión controvertida es de gran importancia pues nos movemos en el ámbito del derecho sancionador cuyas exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos. En especial por la existencia del derecho a la presunción de inocencia que recoge nuestra constitución en su artículo 24.2, principio que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo.

El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. n.º. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. n.º. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. n.º. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. n.º. 4185/2011), entre otras.

Este TEAC, acogiendo la doctrina del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo de la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012). Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de este recurso, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

Cuarto. Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. n.º. 146/2008) señala:

«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye

ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. n.º. 480/2007), en la que se afirma:

«... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º). Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].»

En relación con todo ello, la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013 (Rec. n.º. 1587/2010), se dispone:

«... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05 , FJ 4º)].»

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento.

Así cuando se dice: “hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico” o “Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere” o “sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

Quinto. Llegados a este punto procede analizar si la fórmula propuesta por la reclamante “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”, puede ser válida como motivación suficiente de la culpabilidad.

La Directora, en apoyo de su pretensión, aporta resoluciones de este TEAC, como la de 24 de septiembre de 2003 (REG. 3722/2001). La parte transcrita y aportada por la Directora se refiere al concepto de negligencia, que nada tiene que ver con la motivación, ya que una cosa es que exista la negligencia y otra, cuándo está suficientemente motivada.

De forma similar, la resolución de 27 de junio de 2007, RG 594/2007, se refiere a la definición del elemento subjetivo y su concurrencia. De nuevo se trata de argumentos que nada tienen que ver con la motivación.

La Directora transcribe el siguiente texto de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 (Rec. n.º. 480/207), ya mencionada:

“Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.”

El propio párrafo aportado por la Directora detalla una serie de condicionantes que a juicio del Tribunal Supremo deben cumplirse para poder entender que estamos ante una motivación suficiente:

- Ha de inferirse: es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos.
- Ha de hacerse de forma razonada: es decir, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano.
- Ha de hacerse razonablemente: es decir, de forma que sea una inferencia sostenible y fundada.
- Ha de ser suficientemente explicada: es decir, no dejando que cada lector tenga que fabricarse la explicación y correlación detallada de hechos y reglas jurídicas.
- Ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes: es decir, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados (de forma directa, indirecta, expresa o tácita, todos los que influyen en el proceso y conclusión) unos y otros, y de tal forma que permitan una conclusión.

La Directora considera que la fórmula sometida aquí a análisis no ocasiona indefensión al obligado tributario, ya que éste sabe qué grado de culpabilidad se le atribuye, en este caso, en grado mínimo. Pero la indefensión existe cuando el interesado no sabe cuál o cuales de las circunstancias concurrentes están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de la culpabilidad (de su negligencia), tanto a nivel fáctico como jurídico. Si conoce los elementos de hecho y jurídicos que se han tenido en cuenta, y cómo han sido razonados, tendrá ocasión de argumentar en sentido contrario, basándose en unos o en otros, o en la correlación que se haya realizado en la motivación. De no conocerlos, por ser una motivación genérica y estereotipada, para defenderse tendría que suponerlos, a veces adivinarlos, y tendría que razonar sobre unos elementos que no sabe si son los que se han tenido en cuenta. También podría, para asegurarse de que acierta en la elección de los elementos fácticos y jurídicos, intentar razonar con todos los hechos y argumentos jurídicos que él crea en juego y además prever sus posibles combinaciones, trasladándose de facto todos los aspectos de la carga de la prueba de la culpabilidad y toda la motivación de su inocencia sobre el presunto infractor, cuando esa carga y motivación le corresponde a la Administración. En esta situación, el obligado tributario se encuentra en una posición de incertidumbre por falta de explicación de hechos y argumentos específicos, lo que dificulta enormemente su defensa. Es a esta situación a la que se refiere el TEAR cuando dice “la falta de una explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias”.

Admitir que una motivación que implique no conocer por parte del obligado tributario los elementos concretos tenidos en cuenta al apreciar su culpabilidad y su ligazón lógica y válida, con la consecuencia de que sea el obligado tributario quien tenga que hacer ese esfuerzo para contrarrestar esas carencias en la motivación, y que sin embargo la Administración no tenga que hacer esfuerzo

alguno en dar a conocer claramente su propio argumentario, es contrario a la lógica más elemental, y desde el punto de vista jurídico y constitucional, es contrario al principio de presunción de inocencia.

La unificación que se solicita no encaja con la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni tampoco con la doctrina de este TEAC. La fórmula propuesta por la Directora reclamante como válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación: “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”, además de ser una fórmula genérica, pues puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, es difícil que pueda ser considerada como suficientemente motivada, no merece tal consideración una fórmula que puede ser empleada en cualquier supuesto para dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto “al juego de las circunstancias concurrentes”, permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACUERDA DESESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que la utilización de la expresión “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad” no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor.

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• TEMAS FISCALES

- REFLEXIONES FISCALES SOBRE LA “FIEBRE DEL ORO”: VISIÓN RETROSPECTIVA Y PERSPECTIVAS DE FUTURO
MERCEDES LÓPEZ FAJARDO, Subdirectora de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria Canaria 23
- LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y SUS EFECTOS FISCALES
CRISTINA VICTORIA JIMÉNEZ, Abogada y Asesora Fiscal 33

• TRIBUNAL SUPREMO

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO
 - » Expropiación forzosa 41
 - » Ganancias patrimoniales vinculación del valor asignado por la administración autonómica 44
 - » Principio de calificación: Aportación a la sociedad de gananciales 46
 - » Supuesto de no interrupción de la prescripción 47

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
 - » Legado con limitación 52
 - » Titularidad de los fondos depositados en una cuenta abierta a nombre del causante y otra persona 52
 - » Donación dineraria efectuada mediante transferencia internacional 53
 - » Donatario residente en Suiza 53
 - » Donación a sus cinco hijos la nuda propiedad de sus acciones 53
 - » Donación de participaciones de entidad cuyo objeto social es el arrendamiento de inmuebles..... 54
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS
 - » Acta de notoriedad para la inscripción de un exceso de cabida, rectificando la superficie y adecuándola a la realidad y al Catastro, pero sin modificar los linderos ni afectar a ninguna finca colindante 54
 - » Compraventa del 50% de las participaciones sociales de una entidad que es una promotora que tiene como único activo un solar en una urbanización .. 54
 - » Adquisición de una cuarta parte de los derechos hereditarios de su hermano 55
 - » Adquisición onerosa, por su arrendatario, de una finca rústica integrada en una explotación ganadera pendiente de su calificación como prioritaria conforme a la Ley 19/1995 55
 - » Extinción de un usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente 56
 - » Permuta 56
 - » Principio de calificación: Separación de comunero y compra de participaciones 57
 - » Préstamo concedido a su hijo 58
 - » Adquisición del derecho de uso de una plaza de aparcamiento para residentes a cambio de una contraprestación de 7.000 euros 58
 - » Suspensión de la práctica de la autoliquidación 59
 - » Elevación a pública de una escritura en la que realizan la segregación de dos fincas de la finca matriz y la adjudicación de cada una de las fincas segregadas a cada uno de los hermanos, quedando la finca matriz en proindiviso 59
- IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
 - » Novación de una hipoteca de máximo 59
 - » Renuncia a la licencia municipal que otorga el derecho a construir unas viviendas 60
 - » Cesión de préstamos o créditos hipotecarios 60
 - » Cambio de la vinculación, sin contraprestación, “propter rem” por la de “ob rem” de una vivienda de protección oficial de promoción pública 60
 - » Escritura pública de novación y ampliación de préstamo hipotecario, en la que, además de ampliar el capital del préstamo primitivo, se va a novar tanto el plazo como el método de amortización 62
 - » Transmisiones de préstamos hipotecarios realizadas por entidades de crédito, documentadas mediante escritura pública, no enmarcándose como operaciones de reestructuración 62
- OPERACIONES SOCIETARIAS
 - » Transmisión de un negocio (grupos de sucursales) por una entidad financiera a favor de otra entidad de crédito, realizadas en cumplimiento de su Plan de Resolución y la Decisión de la Comisión Europea, al amparo de la normativa de reestructuración bancaria 62
 - » Ampliación de capital por fusión y, posteriormente, otra como consecuencia de la aportación de activos 62
 - » Disolución de una comunidad de bienes, que ha realizado una actividad empresarial, adjudicando a los comuneros el activo en función 63
 - » Transmisión por la Sociedad A de la totalidad de las participaciones que posee en Sociedad B (el40%), a una nueva entidad, Sociedad C, participada al 100% por los socios de Sociedad A 63
 - » Fusión por absorción de dos sociedades vinculadas cuyo objeto social es el arrendamiento de bienes inmuebles 64

REFLEXIONES FISCALES SOBRE LA “FIEBRE DEL ORO”: VISIÓN RETROSPECTIVA Y PERSPECTIVAS DE FUTURO”

MERCEDES LÓPEZ FAJARDO. *Subdirectora de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria Canaria*

1. Introducción.
2. Tributación y criterios existentes.
 - 2.1. Deslinde de IVA-IGIC con ITPAJD.
 - 2.2. Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996.
 - 2.3. Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009.
 - 2.4. Tribunal Supremo de 15 y 16 de diciembre de 2011.
 - 2.5. Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de abril de 2014.
 - 2.6. Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014.
 - 2.7. Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 25 de septiembre de 2015.
3. Soluciones.
 - 3.1. Solución para la no tributación en TPO: Exención.
 - 3.2. Solución para la tributación en TPO: ¿Aclaración legal o jurisprudencial?.
4. Conclusiones.

El objetivo de este trabajo no es tanto aclarar la tributación en la imposición indirecta de las compras de bienes fabricados con metales preciosos que se efectúan en los nuevos negocios dedicados a la “compra y venta de oro”, sino intentar comprender los pronunciamientos administrativos y judiciales existentes.

1. INTRODUCCIÓN

Desde el inicio de la crisis económica hace casi nueve años, hemos sido testigos en toda España de la proliferación de nuevos negocios en el mercado, entre los que han destacado por su popularidad, los dedicados a la compra y venta de objetos fabricados con metales preciosos como el oro, seguidos de los dedicados a la compra y venta de todo tipo de objetos usados (más conocidos como “tiendas de segunda mano”).

Estos negocios cuentan entre sus principales proveedores de mercancías a los ciudadanos de a pie que, ya sea por las dificultades económicas que atraviesan, o por cambios en sus comportamientos de consumo, deciden desprenderse de sus pertenencias mediante entregas con contraprestación a empresarios. Y es respecto de las consecuencias fiscales de esas entregas sobre las que se centra el presente estudio.

2. TRIBUTACIÓN Y CRITERIOS EXISTENTES

Las operaciones que todos los días realizan los particulares al “vender sus bienes a las tiendas de compraventa de oro o de segunda mano”, se traduce en el lenguaje tributario como la realización de “transmisiones de bienes muebles a título oneroso”, lo cual puede constituir, según el territorio en el que nos encontremos, hecho imponible de dos impuestos indirectos: el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o, si la entrega se localiza en Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC), y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD).

2.1 Deslinde de IVA-IGIC con ITPAJD

La transmisión onerosa de bienes y derechos puede estar gravada en nuestro ordenamiento jurídico, bien por IVA -salvo en el territorio canario en el que sólo se aplica el IGIC-, o bien por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del ITPAJD. Como veremos a continuación, son tributos absolutamente incompatibles, de manera que una misma transmisión no puede quedar sujeta a la modalidad TPO y al IVA-IGIC. Así se recoge, por un lado, en el artículo 4.4, tanto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) como de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC), y por otro lado, en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRITPAJD).

Para evitar el doble gravamen, las redacciones de dichos preceptos están totalmente armonizadas otorgando un carácter residual y subsidiario a la modalidad TPO del ITPAJD, por lo que siempre se debe partir del análisis previo del IVA-IGIC atendiendo a la condición del transmitente. Centrándonos exclusivamente en la transmisión de bienes muebles, para el deslinde de estos impuestos es necesario seguir estos pasos:

En primer lugar, analizar si la transmisión está sujeta al IVA-IGIC por ser realizada por un empresario o profesional. En este sentido, tanto la LIVA como la LIGIC regulan el hecho imponible en su artículo 4.1 en idénticos términos, disponiendo que están "sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional". Y ambas leyes lo completan con una delimitación negativa en el apartado 4 al establecer una regla de incompatibilidad con TPO que da prioridad al IVA-IGIC, cuando señala que "Las operaciones sujetas a este Impuesto no están sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Y en segundo lugar, en el supuesto de que la venta no esté sujeta al IVA-IGIC (porque no es efectuada por empresario o profesional), examinar si esa transmisión está sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD. En esta línea, el artículo 7 del TRITPAJD regula su hecho imponible en un doble sentido: en sentido positivo, su apartado 1 dispone que están sujetas al impuesto, "las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas"; y, dado que con esta definición también se incluirían las realizadas por empresarios o profesionales, introduce una delimitación en sentido negativo en su apartado 5 al añadir que no estarán sujetas al concepto TPO, "las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido"¹.

De la lectura de estos preceptos sacamos una misma conclusión, y es que tanto la delimitación positiva como la negativa describen el hecho imponible desde la óptica del transmitente, tal y como explicamos a continuación:

Por un lado, fijémonos en que los términos empleados para la definición positiva son similares, "entregas de bienes" en el IVA e IGIC, y "transmisiones de bienes" en el ITPAJD:

*Por "entregas de bienes", la LIVA y en la LIGIC en sus artículos 8 y 6 respectivamente, entienden que es "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales", poder que sólo puede tener el transmitente.

*Sin embargo, al no existir una definición legal del concepto "transmisiones de bienes", siguiendo los criterios recogidos en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), podemos acudir a su sentido propio o usual recogido en el Diccionario de la Real Academia Española, según el cual el término "transmisión" es la acción y efecto de transmitir, y transmitir es trasladar, transferir, enajenar, ceder o dejar a alguien un derecho o una cosa. Y si pudiéramos utilizar este mismo sentido para definir "entrega", vemos su similitud pues siendo la acción y efecto de entregar, se entiende por entregar dar algo a alguien o hacer que pase a tenerlo.

-Y por otro lado, si atendemos a la delimitación negativa del hecho imponible observamos que también está descrito desde la perspectiva del transmitente, ya que cuando utiliza las expresiones "las operaciones sujetas a este impuesto" -en el IVA-IGIC-, y "las operaciones enumeradas anteriormente" -en el ITPAJD-, se está remitiendo a las operaciones sujetas respectivamente en IVA-IGIC y TPO, que son sólo las de transmisión. De ahí que no pueda admitirse, como ha dicho algún autor, que el término operaciones puede comprender tanto transmisiones como adquisiciones en función de la óptica que se adopte.

Abundando en este criterio de la sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD de estas transmisiones onerosas, han sido emitidas diversas consultas vinculantes por la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, del Ministerio de Economía y Hacienda (V0203-10, V1066-11, V0819-12, V2131-12, V1464-14, V2665-15) en las que se sostiene: "En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los

1 Téngase en cuenta que las referencias al IVA contenidas en el TRITPAJD, tal y como señala su Disposición Adicional Tercera, han de entenderse realizadas al IGIC, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, y por eso a estos efectos, los consideramos una misma figura.

efectos de determinar el tributo aplicable la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. No resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPAJD. Por el contrario, dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto".

Añadiendo la del año 2015 la imposibilidad de aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 -que ahora veremos-, ya que enjuicia hechos anteriores al IVA y además "no constituye jurisprudencia, al faltar el elemento de la reiteración".

Por tanto, parece claro que con la normativa actualmente vigente, la transmisión de bienes muebles en general, y de objetos de oro en especial, de los particulares a la tienda, siempre estará sujeta a TPO, nunca al IVA-IGIC, con independencia de que sea empresario el sujeto pasivo adquirente. Y por esta razón, hemos sido muchas las Administraciones tributarias autonómicas que hemos realizado diversas actuaciones tendentes a liquidar el impuesto.

2.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996

A pesar de que todo lo expuesto hasta ahora constituye el pilar fundamental para el deslinde de dos² de los principales impuestos indirectos de nuestro sistema tributario, siendo además pacífico en todos los ámbitos administrativos, doctrinales y judiciales, existe una sentencia del Tribunal Supremo dictada hace 20 años al amparo de otra normativa, cuya aplicación derrumbaría el esquema de liquidación de ambos impuestos. La sentencia a la que nos referimos es la de 18 de enero de 1996, y, siendo la causante de pronunciamientos judiciales contradictorios, ha sido aportada por los representantes de este sector comercial emergente, para intentar justificar la no tributación de las transmisiones analizadas: las ventas de objetos de oro que los particulares realizan a las tiendas.

El supuesto de hecho contemplado era idéntico al que estamos estudiando en el presente trabajo: compra a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería por un comerciante dedicado a la compra y venta de dichos objetos. La cuestión a dilucidar era si estas adquisiciones estaban o no sujetas al ITPAJD, en su modalidad "transmisiones onerosas", distinguiendo las realizadas hasta el 31 de diciembre de 1985, de las posteriores a esa fecha, ya que a partir del 1 de enero de 1986 entra en vigor el IVA.

-Para las compras realizadas hasta el 31 de diciembre de 1985, el Tribunal se remonta a la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que estableció el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (en adelante IGTE) como tributo fundamental de la imposición indirecta junto al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante IGTPAJD). La línea fronteriza entre ambos impuestos era clara, y venía marcada por la naturaleza económico-jurídica de las operaciones: si pertenecían al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable era el IGTE, y si por el contrario, no pertenecían al tráfico de las empresas, el tributo sería el IGTPAJD.

Para facilitar la comprensión de las reflexiones del Tribunal vamos a conocer antes la definición del hecho imponible de ambas figuras. El artículo 185 de la Ley 41/1964 disponía respecto del IGTE que lo constituían "las ventas, obras, servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas, y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas".

Y respecto de la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Inter Vivos" del IGTPAJD se delimitaba en un doble sentido: en sentido positivo, el artículo 144 de la Ley 41/1964 sujetaba "las transmisiones por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas". Y en sentido negativo, el artículo 145 de la citada Ley establecía, por un lado, en su apartado 1, unos supuestos de no sujeción al disponer que "No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes, ya sean mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo los contratos de prenda, las transmisiones de inmuebles"; y por otro lado, en su apartado 2, una regla de incompatibilidad con el IGTE al declarar que "En ningún caso un mismo acto u operación estará sujeto a este impuesto y al que grava el tráfico de empresas".

De su contenido observamos que la regla de la incompatibilidad hacía que en el deslinde de ambas figuras primara el IGTE, igual que actualmente sucede con el IVA-IGIC, pero con la diferencia de que la no sujeción al IGTE no siempre conllevaba sujeción al IGTPAJD, ya que su hecho imponible exigía que la transmisión onerosa no formara parte del tráfico empresarial, y es precisamente este punto del que parten los problemas de interpretación.

Comienza la sentencia señalando en sus Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto, tras describir el hecho imponible del IGTE, que éste se plantea "desde la perspectiva de la colocación de los productos y servicios en su dirección o proyección normal (...), es decir, lo que en términos de economía de la empresa son los "outputs", sobre los cuales se carga la cuota impositiva, siguiendo así las distintas fases "en cascada" de los productos, servicios, etc., hasta llegar al consumidor final".

2 Recuérdese que consideramos a estos solos efectos como si el IVA y el IGIC fueran una misma figura.

Estando claro que el hecho imponible del IGTE se enfocaba desde la perspectiva de los outputs -quedando fuera de su ámbito las adquisiciones a los particulares- eso no significaba que entonces automáticamente esas compras estuvieran sujetas a IGTPAJD, porque aunque no eran outputs, sí estaban dentro del tráfico empresarial; por eso añade el Tribunal, que "Esta exclusión no implica en absoluto, que tales adquisiciones a particulares queden fuera del concepto de "tráfico empresarial", antes al contrario hay que ratificar que las compras de oro, plata, platino y joyería realizadas habitualmente por Don Jesús Carlos, empresario dedicado a la compraventa de estas mercaderías, integran la fase de "inputs" (término económico), o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (término jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual". Y concluye diciendo que no hay ningún argumento sofisticado que permita considerar que dicha exclusión conlleve que entonces "dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales".

En nuestra opinión, el Tribunal hace una correcta interpretación de la normativa entonces vigente ya que el hecho imponible del IGTE se vinculaba con las transmisiones efectuadas por empresarios, por lo cual, las ventas de joyas por particulares no pueden estar sujetas al IGTE, porque, a pesar de ser operaciones habituales del tráfico no han sido realizadas por empresarios.

Una vez sentado que estas adquisiciones (inputs) no están sujetas al IGTE, traslada la cuestión al IGTPAJD, y tras analizar en su Fundamento de Derecho Quinto la delimitación negativa de su hecho imponible resalta la sentencia que la no sujeción a IGTPAJD de los actos y contratos mencionados se establece "por ser actos habituales del tráfico, y no, porque no lo dice, por estar sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas".

De ahí que termine en este punto la sentencia fijando la siguiente doctrina en su Fundamento de Derecho Sexto: "(...) al ser D. Jesús Carlos, el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 4º, letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (el art. 3º, apartado 5), (...) por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales".

Ya en este punto, sólo consideramos admisible la postura del Tribunal, ya que la delimitación negativa del hecho imponible del IGTPAJD excluía de gravamen cualquier operación que constituyera acto habitual del tráfico mercantil, incluyendo las compras que un empresario hace, y por esa razón esas compras no podían estar sujetas a IGTPAJD. En nuestra opinión, es discutible que se pudiera extender a las compras pues la norma habla de "transmisiones onerosas del transmitente", es decir, ventas; otra cosa hubiera sido si la Ley 41/1964 hubiera precisado, como actualmente ocurre, que la no sujeción al IGTPAJD se vinculara con la sujeción al IGTE, y no, con el tráfico mercantil.

Ahora bien, para las compras realizadas desde el 1 de enero de 1986, nos encontramos con una normativa nueva, en la que, entendemos que para intentar solucionar los problemas planteados en el IGTE, desaparece toda referencia a la expresión "actos habituales del tráfico". Parte la sentencia de la nueva redacción dada por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que quedó con el siguiente contenido "No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Este importante cambio normativo, que pretendía suplir la no sujeción al IGTPAJD de aquellas transmisiones onerosas que no siendo efectuadas por empresarios, pudieran constituir operaciones de su tráfico mercantil, no fue, sin embargo, correctamente interpretado por la sentencia que estamos analizando, ya que en lugar de confirmar su sujeción al ITPAJD aplica el mismo criterio que el de la normativa anterior a 1986.

Según el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia, este precepto utiliza, "para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: el primer criterio es que se trate de "operaciones" realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas tales operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido" (conclusión a nuestro entender errónea, porque no existe identidad absoluta entre el tráfico empresarial y el hecho imponible del IVA). "Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad (...) en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y el adquirente un empresario".

Y el segundo criterio consiste en que las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) estén sujetas al IVA.

Concluye el Tribunal que la nueva redacción del artículo 7.5 del TRITPAJD, "ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 de enero a 31 de diciembre de 1986 por D. Jesús Carlos no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", al considerar que el hecho imponible de TPO excluye a las operaciones

-compras o ventas- realizadas por empresarios. En base a lo que la sentencia llama "primer criterio", aplica la tesis del IGTE de que lo importante es determinar si las operaciones son actos habituales del tráfico o no lo son, pero parece olvidarse de que la redacción del nuevo artículo 7.5 no puede llevar a esa conclusión, al haber desaparecido cualquier referencia al tráfico empresarial.

Es esta la primera conclusión del Tribunal que no compartimos, pues en nuestra opinión comete el error de no hacer una interpretación sistemática de ambos impuestos. No es correcto considerar que la delimitación negativa del hecho imponible del ITPAJD, contenida en el citado artículo 7.5, utiliza dos criterios independientes y alternativos, ya que la expresión "y, en cualquier caso" denota que se trata de dos criterios acumulativos, dependientes e inseparables, de tal manera que la no sujeción al ITPAJD sólo entra en juego si la operación es realizada por un empresario y, además, está sujeta al IVA incluso exenta (salvo las operaciones inmobiliarias). Por lo que si la operación es efectuada por un empresario pero no está sujeta al IVA, sí cabría sujetar la operación al ITPAJD, piénsese por ejemplo en las concesiones administrativas no sujetas a IGIC o IVA (concesión para la explotación de hamacas en una playa), que son constituidas por empresarios y claramente tributan en el ITPAJD.

La segunda conclusión con la que discrepamos es que considera que las operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas a TPO, son tanto compras como ventas (en la misma línea interpretativa que se hacía con la normativa del IGTE), cuando las normas del IVA e ITPAJD, como ya hemos visto, sólo se refieren a las ventas, entendidas como transmisiones y entregas efectuadas por los empresarios o profesionales (los outputs).

La tercera conclusión que tampoco compartimos, y que es más grave aún, es la contenida en el último Fundamento de Derecho, el Noveno, en el que, para reforzar su criterio, trae a colación la interpretación mantenida por el Ministerio de Economía y Hacienda de que "en todas las subastas de bienes muebles que lleva a cabo (Aduanas, Contrabando, Recaudación, etc) que las adquisiciones realizadas por industriales y comerciantes no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no así las realizadas por particulares que sí tributan, interpretación ésa que coincide con la mantenida en esta Sentencia". Esto es, a pesar de que a lo largo de todos los fundamentos de derecho anteriores, ha dejado claro que el criterio delimitador entre el IVA-IGIC e ITPAJD, era la condición empresarial o no del transmitente, sorprende la utilización de esta consulta para reafirmar la no tributación de estas compras de joyas, al atender a la persona del adquirente, no del transmitente; y ha sido precisamente esta última afirmación la que ha hecho "revolverse" a todo experto fiscalista. Probablemente el error de la consulta se encuentre en la palabra "adquisiciones", que alegremente utiliza el Ministerio, pues si la sustituyéramos por "transmisiones", el criterio delimitador seguiría siendo la condición empresarial del transmitente, no del adquirente.

Por todo lo expuesto, deja claro el Tribunal Supremo en la polémica sentencia de 18 de enero de 1996 que ninguna de las compras de estos objetos, ni anteriores a 1986, ni posteriores, están sujetas al IGTE, al IGTPAJD, al IVA ni al ITPAJD.

2.3. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009

Unos años después, este mismo Tribunal ha tenido la oportunidad de estudiar la doctrina manifestada en la sentencia de 18 de enero de 1996, y, en lugar de confirmarla, ha llegado a una conclusión totalmente contraria.

En esta sentencia, aunque no es el mismo supuesto de hecho -se trata de una fianza, no de una compra de objetos de oro a particulares-, sí que se plantea la misma cuestión: sujeción o no al ITPAJD de una operación. Y en ella el Tribunal Supremo se ha preocupado de rectificar expresamente la última conclusión contenida en la resolución de 1996.

Para el Tribunal cuya sentencia se recurre, la operación no debe tributar en TPO porque "(...) lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador, sino la del sujeto pasivo del impuesto. Eso es lo que viene a decir previamente la STS de 18 de enero de 1996 que alega la parte recurrente, donde se puede leer: "(...) el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 4º, letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción".

Sin embargo, para el Abogado del Estado, "la aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado la sentencia que se impugna es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos".

Finalmente, ante ambas posturas, el Tribunal Supremo considera correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado, al señalar en su Fundamento de Derecho Cuarto "El art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo (...). Sin embargo, la sentencia recurrida se desvía en el párrafo siguiente --el primero de su página 7-- cuando se inclina por considerar, erróneamente, que lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza sino la del sujeto pasivo del ITP.

En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

a) Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.

b) Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD³.

Es evidente, pues, que para el Alto tribunal en la sentencia del año 2009³ no es de aplicación la tesis -que en nuestra opinión no es doctrina legal- de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 de que haya que atender al sujeto pasivo adquirente para el deslinde entre IVA y TPO. No solo porque la Sentencia del Tribunal Supremo enjuicia hechos acaecidos con la legislación anterior al IVA, sino porque tampoco la doctrina que sostiene constituye jurisprudencia, dado que no ha existido otra sentencia en el mismo sentido, como mas adelante veremos.

Por eso estas operaciones, siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009, de venta de joyas por particulares a empresarios están todas ellas sujetas al ITPAJD, ya que para que estas ventas estén no sujetas a este impuesto, el artículo 7.5 del TRITPAJD exige que el que venda sea un empresario, cosa que no ocurre en estos casos; sin que tenga ninguna trascendencia la condición del adquirente.

2.4 Sentencias del Tribunal Supremo de 15 y 16 de diciembre de 2011

La cuestión planteada en estas sentencias consistía en determinar si la transmisión de un inmueble, por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta o no al concepto de TPO del ITPAJD.

En ambas resoluciones se deja bien claro que el elemento determinante de la sujeción a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación, si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO; matizando el tribunal que no puede considerarse "bajo ningún concepto, como expresiones de idéntico significado la "realización de una transmisión" con la "intervención en una compraventa".

A pesar de que en estas sentencias no plantea ninguna duda el tema que estamos analizando, la referencia a las mismas se justifica porque también aquí el recurrente considera que el criterio delimitador de ambas figuras lo fija la condición empresarial o no del adquirente, no del transmitente, con base en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996; y en su respuesta señala el Tribunal en el Fundamento de Derecho Quinto que "Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal la operación de compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma (...)".

No obstante esta consideración, en su Fundamento de Derecho Cuarto advierte que "Así pues, con independencia del carácter aislado de la sentencia del Tribunal Supremo invocada por la recurrente, no podemos soslayar que la misma se refiere a un tipo de artículos (chatarra, oro, plata, platino y joyería) que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso, que nada tiene que ver con el que nos ocupa. Además, en dicha sentencia se admite expresamente la sujeción al ITP de las transmisiones de inmuebles efectuadas por particulares".

Se trata de dos sentencias en las que una vez más, como ocurrió en la de 10 de diciembre de 2009, vuelve a utilizarse la resolución de 1996 para intentar defender que el deslinde del IVA y TPO radica en la condición empresarial del adquirente, no del transmitente, y sin embargo expresamente el Tribunal Supremo manifiesta lo contrario, pero añade una curiosa y nueva reflexión para la no aplicación del contenido de la citada sentencia de 1996: la existencia de un régimen especial de tributación para este tipo de artículos.

Esta última afirmación requiere que conozcamos las singularidades que existen en nuestro ordenamiento jurídico cuando se produce una "transmisión o entrega" de oro, descubriendo que sólo están reguladas en el ámbito del IVA-IGIC, y no en ITPAJD, y ya adelantamos que su aplicación está restringida exclusivamente a un tipo de oro, y no a cualquier joya de oro:

-La primera, vigente desde el año 2000, la encontramos cuando el bien transmitido es el oro de inversión, entendiendo por tal, los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas, y las monedas de oro de ley igual o superior a 900 milésimas, que supone la inclusión obligatoria en un régimen especial de tributación. La inclusión en dicho régimen, conlleva que las transmisiones realizadas están exentas de IVA-IGIC, aunque cabe la renuncia a la exención.

3 Ni en otra de 11 de noviembre de 2011, sobre la que Canarias recurrió en casación por el tema de fianza.

-La segunda particularidad no conlleva la aplicación de ningún régimen especial sino la existencia de la figura de la inversión del sujeto pasivo en IVA-IGIC (vigente desde el año 2000 y 2001 respectivamente) cuando sean entregas entre empresarios (comprador y vendedor), y se trate de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 352 milésimas (lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos...).

Conocidas las singularidades, inexistentes antes del año 2000, rápidamente se aprecia que no sirve como argumento de los que defienden la no tributación en TPO con base en que el oro tiene un régimen especial de tributación. El error radica en que la especialidad se predica con respecto al singular bien objeto de transmisión, cuando lo correcto es entender que la especialidad radica en la propia transmisión; es decir, que sólo cuando la transmisión se "incluya" en el hecho imponible del IVA-IGIC -por ser empresario el transmitente- podremos hablar de la existencia de especialidades en la tributación, pero no cuando se "incluya" en el hecho imponible de TPO -por ser un particular el transmitente-. Por ello, en nuestra opinión, no es correcto afirmar que este tipo de artículos están sujetos a un régimen especial de tributación que impide la sujeción a TPO.

2.5 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de abril de 2014

También en esta materia ha tenido oportunidad de manifestarse el TEAC, primero en una resolución de 7 de noviembre de 1995⁴, y recientemente en la de 8 de abril de 2014 en unificación de criterio, en la que se fija como criterio que: *"En el caso de compras a particulares de bienes usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas"*.

Dado que el Tribunal sigue la tesis que se defiende en el presente trabajo y que se ha expuesto ampliamente (y que ha sido compartida por los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón y La Rioja en sentencias de 1 de junio de 2010 y 23 de octubre de 2008 respectivamente), con el fin de no ser reiterativos, nos centraremos en los nuevos argumentos esgrimidos por el tribunal para justificar su discrepancia con la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, que también aquí vuelve a traerse a colación por la parte recurrente.

Comienza señalando que *"(...) la sentencia invocada de 1996 responde a una circunstancia particular de tránsito de régimen jurídico y de novedad en la aplicación del IVA, y que su conclusión no se puede sostener ya, teniendo en cuenta la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, que exigen la concurrencia de varios requisitos en materia de sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además dentro de la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares (...)"*.

Y termina subrayando que el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal -como se ha advertido por la sentencia de 1996 y algún sector doctrinal-, ya que en la venta de oro por los particulares *"(...) estos bienes habían salido del proceso o circuito de producción/distribución por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor es un particular no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares, pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó. En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre en el presente caso; así, se han previsto reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas) (...)"*.

El principio de neutralidad fiscal supone "liberar de la carga tributaria a los empresarios o profesionales que intervienen en las distintas fases de la cadena productiva"⁵, ya que con el sistema de cuota sobre cuota los empresarios repercuten el IVA-IGIC por sus entregas, y se deducen el IVA-IGIC soportado en las adquisiciones de sus inputs, trasladando la carga impositiva a los consumidores finales.

4 El TEAC mantenía la tributación en TPO de las adquisiciones de oro por un empresario canario, pero la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de abril de 1997 siguió el criterio de la sentencia de 1996.

5 Naturaleza y ámbito de aplicación del IGIC, del libro "Todo IGIC" de los autores Alberto Campo Hernando, José Manuel de Bunes Ibarra, Miguel Ángel Navarro Piñero y Eduardo Verdún Fraile (Edición Fiscal Ciss).

Con esta previa aclaración queremos resaltar que la última conclusión del TEAC es importantísima porque los defensores de la no sujeción a TPO se apoyan en que estas transmisiones están englobadas en el ejercicio de una actividad económica (la del empresario comprador de objetos de oro) y en aras a mantener la neutralidad fiscal del IVA no pueden estar sujetas a TPO (para que continúe el sistema de deducciones del IVA en el proceso productivo, pues de lo contrario el empresario comprador no podría deducir el IVA soportado por el particular cuando adquirió el bien); cuando realmente, como bien dice el TEAC, son bienes que con la adquisición por los particulares ya habían salido del proceso productivo, y no es necesario compensar la hipotética "doble tributación" sobre el oro que surgiría al no permitir la deducción del empresario comprador de los objetos de oro, del IVA soportado por el particular.

En este sentido, en Canarias podríamos utilizar un argumento más, pues aún en el caso de que se opinara que los bienes no habían salido de este proceso, no habría ninguna neutralidad fiscal que mantener ya que cuando estos particulares compraron las joyas en un momento anterior, lo hicieron en la casi totalidad de los casos a tiendas dedicadas al comercio al menor de joyas, y por tanto no soportaron IGIC porque las ventas realizadas por comerciantes minoristas están exentas en nuestro territorio, al contrario de lo que sucede en el territorio de aplicación del IVA.

2.6. Auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014.

Aunque mediante el citado Auto el Tribunal Supremo archiva, por defectos formales, el recurso de casación en interés de ley que la Junta de Andalucía interpone contra la sentencia de su Tribunal Superior de Justicia de 26 de marzo de 2014, es importante lo expresado en su Fundamento de Derecho Cuarto cuando entiende, "(...) como señala la sentencia recurrida, sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 -recurso de apelación 364671991-, cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente. Existiendo doctrina legal, carece de sentido el recurso de casación en interés de ley (...)".

Una vez expuestos ampliamente en los apartados anteriores los argumentos de las sentencias mencionadas en dicho Auto, no deja de sorprendernos que se afirme que existe doctrina legal, pues las sentencias de 2011 no dijeron que seguían el criterio de la de 1996 - tampoco dijeron que no lo siguieran- pero dejaron bien claro que el criterio de deslinde entre el ITPAJD y el IVA en la transmisión onerosa de bienes inmuebles (no se señaló nada sobre bienes muebles porque no era el caso), era atender a la condición empresarial o profesional del transmitente, nunca del adquirente; cuando en realidad existía otra sentencia del Tribunal Supremo, la de 10 de diciembre de 2009, sobre la tributación en ITPAJD o en el IVA, de la constitución de una operación de fianza, que no sólo no sigue el criterio delimitador de la sentencia del mismo tribunal de 1996 sino que expresamente lo corrige, y sin embargo, no consta en el Auto ninguna referencia a la misma. Y no somos los únicos que entendemos que no existe doctrina legal, pues ya las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón y La Rioja citadas anteriormente, y el propio Tribunal Económico Administrativo Central, han mantenido esta idea.

2.7 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 25 de septiembre de 2015.

Sin perjuicio de que ha habido diversas resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia de otras Comunidades Autónomas con anterioridad al de Canarias (Andalucía, Cataluña, Valencia, Galicia..) nos decantamos por analizar ésta, no sólo por la directa implicación sino por la proximidad temporal tras el último pronunciamiento del Tribunal Supremo en el año 2014.

El supuesto de hecho que origina esa sentencia parte de una inadmisión por extemporánea de una reclamación económica administrativa interpuesta contra la desestimación de una solicitud de rectificación de varias autoliquidaciones de TPO presentadas por el empresario comprador de objetos de oro a particulares, ya que, como señala la recurrente, "al adquirir el oro o metal precioso un empresario o profesional se trata de una operación englobada en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, de modo que el art. 7.5 del RDL 1/93 ha de ser interpretado en relación al 8.a) y declarar no sujeto al impuesto discutido". Se sigue así el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 1996 que, en nuestra opinión, cometió el error de equiparar "operaciones de transmisión" con "actos del tráfico empresarial".

Siendo este tribunal conocedor de los diferentes criterios existentes al respecto - consultas vinculantes V1066-11 y V 0819-12, resolución del TEAC de 8 de abril de 2014, diversos pronunciamientos contradictorios de los TSJ, así como de la primera sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 y de las posteriores del año 2011- , se olvidó de la importante sentencia de 10 de diciembre de 2009 sobre la fianza y resuelve, sin entrar en un análisis jurídico, estimando el recurso interpuesto al considerar que existe doctrina legal sobre la cuestión y el criterio del Tribunal Supremo "(...) ha sido reiterado recientemente en el Auto de 13 de noviembre de 2014, recaído en el recurso nº 2801/2014 cuando se señala en el FD 4º segundo párrafo que " sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 -recurso de apelación 364671991, cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre

de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente. Existiendo doctrina legal, carece de sentido el recurso de casación en interés de ley (...)"

Nos sorprende ahora que el Tribunal Superior de Justicia utilice el Auto de noviembre de 2014 para fundamentar su desestimación, no sólo porque los motivos que justificaron la desestimación del recurso de casación en interés de ley fueron defectos puramente procesales, sino porque, como ya dijimos, no creemos que exista doctrina del Alto tribunal que defienda la no tributación en TPO, sino todo lo contrario.

III. SOLUCIONES

3.1 Solución para la no tributación en TPO: Exención

Una vez expuestos los diferentes criterios consideramos que sólo existiría una vía para que las compras de objetos de oro a los particulares no resultaran gravadas en el ITPAJD: la creación ex lege de una exención fiscal.

Existe un precedente en el TRITPAJD, que aún hoy sigue vigente: el artículo 45. I. B.17 *"Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición"*.

Esta exención, que se creó por el artículo 53 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, se refiere al mismo supuesto de hecho que estamos analizando en el presente trabajo, pues se trata de transmisiones efectuadas por particulares a empresarios, pero con diferente objeto, en lugar de metales preciosos son vehículos, y cuya aplicación analógica no puede aceptarse por la prohibición recogida en el artículo 14 de la LGT. Sin embargo ha constituido un **argumento más para confirmar su sujeción a TPO** en diversos pronunciamientos administrativos y judiciales.

Por lo que, de "lege ferenda", no habría inconveniente para que el Estado, no las Comunidades Autónomas, creara por ley esta exención, para las compras de metales preciosos efectuadas por un empresario a particulares, si fueran vendidas antes de un determinado plazo. No obstante, su aplicación práctica chocaría con un problema: mientras en la exención de la transmisión de un vehículo por un particular a un empresario, éste va a entregar el mismo vehículo adquirido, es decir existe plena identificación y control de que el mismo vehículo que se adquiere se vende; sin embargo, resulta mucho más difícil lograr esa identificación en las joyas, porque en muchas ocasiones éstas son objeto de transformación o manipulación por parte de la tienda de compraventa de objetos de oro.

3.2 Solución para la tributación en TPO: ¿aclaración legal o jurisprudencial?

Visto todo lo ocurrido, nos hemos planteado si es conveniente introducir una aclaración en la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, con el único fin de esclarecer la polémica tributación jurisprudencialmente planteada o, si por el contrario no es necesario.

Acometer una modificación del Texto Refundido del impuesto, aún dejando constancia en la exposición de motivos de que se trata de una mera aclaración -incorporando la expresión de que "siempre fue intención del legislador la tributación de estas operaciones"-, tiene el inconveniente de que los tribunales puedan entender que si ha sido necesaria esta aclaración es porque realmente estas operaciones no entraban en el hecho imponible y no estaban sujetas.

La cuestión que se está discutiendo tiene una gran trascendencia en el sistema tributario español y afecta a uno de los pilares que sustenta la imposición indirecta, y, aunque hay distintas opiniones, **no debería buscarse la solución "tocando" la normativa vigente, pues, como hemos expuesto en el presente trabajo, no es la normativa la que ofrece dudas, sino la interpretación que en una sentencia puntual se hizo de ella.** Por este motivo la Agencia Tributaria Canaria ha apostado por la aclaración jurisprudencial mediante la presentación de recurso de casación en interés de ley.

IV. CONCLUSIONES

Primera.- Los términos empleados para delimitar el hecho imponible son, en el IVA e IGIC, "entregas de bienes" y en el ITPAJD, "transmisiones de bienes", por lo que los actos que quedan sujetos a gravamen son las "operaciones de venta", no las de adquisición, realizadas por el transmitente.

Aunque la redacción es clara, no todos los tribunales tienen esta opinión, pues al amparo de otra normativa ya derogada y de una sentencia del Tribunal Supremo del año 1996, ha surgido un criterio diferente con argumentos dispares, destacando el que niega la sujeción en TPO de las operaciones, tanto de compra como de venta, efectuadas por los empresarios si éstas constituyen "actos típicos de su tráfico empresarial", si bien esta expresión -existente en el IGTE- ha desaparecido de la normativa actualmente en vigor.

Segunda.- A pesar de que no es la normativa vigente la que ofrece dudas sino la interpretación de en una sentencia puntual se hizo de ella hace más de 20 años, nos hemos encontrado con diferentes resoluciones del Tribunal Supremo para casos no idénticos que, en nuestra opinión, se apartan del criterio manifestado en aquella, con la mala suerte de que existiendo en el año 2014 la posibilidad de conocer de nuevo este mismo asunto, el Tribunal no pudo enjuiciarlo por defectos procesales, pero señaló que existía doctrina legal al respecto.

Tercera.- El Tribunal Superior de Justicia de Canarias en septiembre de 2015 ha entendido que no le queda otra que acatar el Auto del Tribunal Supremo de noviembre de 2014 al proclamar que existe doctrina legal, aunque como hemos expuesto en el presente trabajo, no lo compartamos.

LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y SUS EFECTOS FISCALES

CRISTINA VICTORIA JIMÉNEZ. *Abogada y asesora fiscal*

1. Introducción.
2. La aceptación de la herencia.
3. Naturaleza y aspectos esenciales de la renuncia.
4. Forma de la renuncia.
5. Irrevocabilidad y tiempo para renuncia.
6. Efectos de la renuncia.
7. Renuncia pura y simple y renuncia traslativa.
8. Trascendencia de la Renuncia para la Hacienda Pública.
9. El devengo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
10. Tratamiento fiscal de la renuncia pura y simple.
11. Tratamiento fiscal de la renuncia traslativa.

1. INTRODUCCIÓN

El repudio o renuncia a la herencia no es una institución nueva en nuestro ordenamiento jurídico, sino que se ha venido utilizando desde tiempos lejanos, ahora bien, resulta sorprendentemente llamativa la profusa utilización que de la misma se viene practicando en los últimos años.

El incremento que el número de renunciaciones a las herencias ha experimentado recientemente tiene como principal razón la situación de crisis por la que atraviesa nuestro país. Dicha situación hace que los llamados a la sucesión tengan grandes dificultades a la hora de hacer frente a las diversas deudas que derivan de la de la misma y en su caso para abonar el pago del impuesto de sucesiones, lo que hace que se planteen la posibilidad de renunciar para evitar así males mayores.

Del estudio de los datos obtenidos del Centro de Información Estadística del Consejo General del Notariado se desprende que el número de renunciaciones puras y simples de herencias o legítimas, incluidas las futuras, ha aumentado desde 2011 hasta 2014 en 15.407, lo que representa un incremento del 81,38%. Concretamente, en 2014 se produjeron 5.557 renunciaciones más que en el año anterior, lo que representa un incremento del 19,31%.

De los datos actualmente ofrecidos por el Consejo General del Notariado, que comprenden los referidos al primer y segundo trimestre de este año ya cerrados y los del tercero con carácter provisional, se puede deducir que el incremento que se va a producir en el año 2015 respecto a 2014 continuará la tendencia al alza, pues el número de renunciaciones ya realizadas asciende a 27.130, lo que representa un incremento respecto de los tres primeros trimestres de 2014 del 10,06 %.

Una de las primeras cuestiones que plantea este estudio es si existe diferencia entre los conceptos de renuncia y de repudio a la herencia. La ley utiliza estos términos de forma indistinta en muchos supuestos, como si fueran sinónimos, y en otros casos parece entenderse que existe algún tipo de diferencia entre ellos. Lo cierto es que la jurisprudencia parece inclinarse sobre la tesis de que ambas palabras se refieren al mismo concepto, si acaso existe algún supuesto, por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 11 de mayo de 1998, recurso 567/1997, en el que se identifica el repudio con la renuncia pura y simple, esto es, con “una declaración de voluntad absolutamente expresa y formal, art. 1.008 del Código Civil, que implica la negativa pura y simple a ser heredero” y a la renuncia con la renuncia traslativa, es decir, con un “negocio jurídico unilateral por el que el sujeto de un derecho subjetivo hace dejación del mismo” que “implica la aceptación... pues existe referencia clara de que el derecho hereditario se transmite a favor de coherederos, aunque también doctrinalmente se denomina renuncia traslativa.”

2. LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA

El fenómeno sucesorio se inicia con la muerte de la persona, hecho que origina la apertura de la sucesión, tal y como establece el artículo 657 del Código Civil, CC en adelante. Una vez abierta la sucesión se produce la vocación o llamamiento a efectos de determinar cuáles son las personas que tienen condición de herederos. El artículo 658 del CC dispone que la sucesión se defiere por la voluntad del hombre manifestada en testamento, y, a falta de este, por disposición de la ley. Tras el llamamiento acaece la delación que consiste en la manifestación de voluntad por la que el llamado a la herencia puede aceptarla o rechazarla; cuando el llamado ejerce el “ius delationis”, esto es, su derecho a la delación y acepta la herencia, se convierte automáticamente en heredero y a partir de ese momento se puede proceder, tras los trámites correspondientes, a la adjudicación de la misma. Cuando el heredero no se pronuncia aceptando o rechazando la herencia aparece una situación de herencia yacente.

El llamado a la herencia puede aceptarla pura y simplemente o aceptarla a beneficio de inventario, conforme lo previsto en el artículo 998 del CC y, alternativamente, repudiarla.

La aceptación pura y simple supone que el heredero adquiere no solamente todos los bienes y derechos del causante, sino también implica que además se subrogará en todas sus obligaciones. El artículo 999 del CC dispone que este tipo de aceptación puede realizarse de forma expresa o tácita. Se entiende que es expresa cuando la declaración de voluntad se hace en documento público o privado, siendo tácita cuando el heredero realiza actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar o que no podría ejecutar si no tuviera la cualidad de heredero, excluyendo los casos en que los actos sean de mera conservación o administración provisional.

3. NATURALEZA Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA RENUNCIA

Como se ha analizado en el apartado anterior, dentro de las posibilidades con las que se encuentra el llamado a la herencia está el repudio o renuncia. Esta institución viene recogida en la Sección Cuarta del Capítulo Quinto del Libro Tercero del Código.

El repudio es el acto por el cual el llamado a la herencia renuncia a su derecho sobre la misma. El repudio debe ser un acto voluntario y libre como así preceptúa el artículo 988 del CC concretando la autonomía de la voluntad en este concreto caso de adquisición de la propiedad por sucesión en el sentido de evitar que la misma pueda realizarse en contra de la voluntad del llamado a heredar. Este criterio es reiterado por el Tribunal Supremo en diversas ocasiones, como por ejemplo, en la Sentencia de 30 de mayo de 2003, recurso 535/2003, al establecer en su fundamento jurídico segundo que: *“la aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres, por lo tanto no pueden los acreedores obligar o compeler a un heredero a aceptar la herencia”*.

El Código Civil contiene dos artículos que pueden poner en duda que exista una total voluntariedad y una absoluta libertad para repudiar la herencia. El primero es el artículo 1.001, que admite la posibilidad de que el heredero repudie la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, pero prohíbe que lo haga con intención de defraudarles o con el fin u objeto de no pagar las deudas de las que es titular, limitando la posibilidad de no aceptar a otros motivos ajenos a su relación con los acreedores. Hay que tener en cuenta que la decisión de repudiar perjudica a los acreedores de quien la toma cuando solo con el patrimonio del deudor no pueden cubrirse los créditos pendientes, pues en este caso la aceptación de la herencia incrementaría el haber del deudor del que cobrarse.

Pues bien, la solución otorgada por el ordenamiento jurídico a este supuesto es que los acreedores pongan en conocimiento del juez la situación para que autorice que acepten la herencia en nombre del heredero. En todo caso, los acreedores solo podrán disponer de bienes y derechos de la herencia hasta que se cubran sus créditos, y de ninguna forma lo que exceda pertenecerá al renunciante, sino que se adjudicará a las personas a quien corresponda según el orden de sucesión.

Como se puede observar, este supuesto no implica una limitación de la voluntariedad en la decisión del heredero, sino de una ineficacia parcial de la renuncia que ha realizado, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2003, recurso 2987/1997, indica que: *“para el supuesto de que la repudiación de la herencia provoque un perjuicio a los acreedores del heredero, se les concede a aquellos la posibilidad de que previa autorización judicial puedan aceptar la herencia en nombre de aquél, pero solo aprovechará a los acreedores en cuanto baste para cubrir el importe de sus créditos, tal como previene el artículo... 1001, concluyendo el citado precepto, que si hubiere exceso, no pertenecerá en ningún caso al renunciante, sino que se adjudicará a las personas a quienes corresponda según las normas establecidas en el Código Civil. Por lo que hay que concluir que en el supuesto de renuncia de la herencia por un heredero, si la misma perjudica a sus acreedores, la única forma que tienen estos de evitar ser perjudicados es acudir a la acción que les otorga el art. 1001 del CC”*.

El ejercicio por parte de los acreedores de la acción que recoge el artículo 1001 exige que el crédito exigible sea anterior a la renuncia y que no haya sido posible satisfacerlo en los procesos ejecutivos entablados previamente. *“El fraude opera tanto cuando hubiese intención decidida de causar el perjuicio a los acreedores, como por la posible conciencia y previsión de que efectivamente tendría lugar”* (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2005, recurso 704/1999).

La segunda de las limitaciones al repudio se recoge en el artículo 1.002 del CC, que establece que cuando *“los herederos hayan sustraído u ocultado algunos efectos de la herencia, pierden la facultad de renunciarla, y quedan con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que haya podido incurrir”*. En este precepto sí que se recoge una privación de la facultad de renunciar a la herencia, quedando los sucesores obligados por imperio de la ley a aceptarla pura y simplemente.

El artículo 990 del CC dispone que la repudiación de la herencia no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionadamente, sino que la manifestación de voluntad tiene que llevarse a cabo de una vez, sin que sean admisibles cláusulas que limiten el alcance o impongan plazos o condiciones.

4. FORMA DE LA RENUNCIA

A diferencia de la aceptación, no cabe la posibilidad de renunciar a la herencia de forma tácita, habiendo exigido la jurisprudencia que la renuncia sea expresa, no deducible de actos equívocos (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1997, recurso 3139/1993), y que los actos de los que se pueda deducir sean claros e inequívocos (Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007, recurso 1095/2000 y de 26 de mayo de 2009, recurso 1122/2004). De hecho, la repudiación es un acto que exige para su validez que se cumplan determinadas formalidades. Dichos requisitos vienen recogidos en el artículo 1.008 del CC, que establecía en su redacción original que debía realizarse por escrito, en instrumento público o auténtico mediante escrito presentado ante el juez competente para conocer de la testamentaría o del abintestato.

Bajo esta redacción la jurisprudencia concluía que la repudiación podía realizarse tanto en escritura pública ante notario como en cualquier documento en el que quedase constancia de la voluntad del renunciante (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1992, recurso 2033/1990); pero la Ley 15/2015, de 2 de julio ha introducido una nueva redacción del artículo 1008 del CC: *“La repudiación de la herencia deberá hacerse ante notario en instrumento público”*, de tal modo que la forma de la renuncia queda limitada a esa única posibilidad preceptuada.

5. IRREVOCABILIDAD Y TIEMPO PARA RENUNCIAR

Una vez realizada la repudiación respetando los requisitos formales expuestos en los párrafos precedentes, deviene en irrevocable y no puede ser objeto de impugnación salvo que contenga algunos de los vicios que anulan el consentimiento, o aparezca un testamento desconocido tal y como dispone el artículo 997 del CC. La irrevocabilidad de la repudiación aparece recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2003, recurso 2396/1997 que además dispone que *“la repudiación afecta a la totalidad del caudal hereditario, sea o no conocido por el que repudia la herencia; no se puede realizar de forma parcial, respecto de unos bienes sí y de otros no; a lo que se renuncia es a la condición de heredero, no a la titularidad de todos o cada uno de los bienes que integran el as hereditario”*.

El Código Civil no establece ningún plazo para repudiar, de hecho como el artículo 1016 dispone que la aceptación a beneficio de inventario puede realizarse *“mientras no prescriba la acción para reclamar la herencia”*, puede deducirse que si en el plazo para reclamar la herencia no se ejercita la correspondiente acción, o se realiza algún acto que implique la aceptación tácita, o se renuncia de forma pura o traslativa, la acción para reclamar prescribirá, lo que parece implicar una renuncia pura y simple a la herencia.

Las dos acciones que puede ejercitar el heredero son la acción de petición o reclamación de herencia frente a quien sin derecho para ello se encuentra en posesión de los bienes hereditarios, y la acción de petición de la división de la herencia frente a los demás herederos, a fin de adjudicarse la parte que le corresponde de los bienes que integran la masa hereditaria. Esta última acción, la de partición es imprescriptible si no se ha solicitado previamente la petición de la herencia, acción que sí está sometida a un plazo de prescripción cuya duración ha generado controversia, dependiendo su solución de si se trata de una acción real o personal. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1992, recurso 1464/1990, aclara que la acción de petición de la herencia es una acción de carácter universal, es decir, no está integrada únicamente por el ejercicio de derechos personales, sino también por el de derechos reales; de tal forma que tiene por objeto integrar en el patrimonio del llamado a la herencia todos los bienes, derechos y obligaciones que la componen, es decir, tanto derechos personales como derechos reales, es por esta razón por la que se considera que no se trata de una acción personal sin más, sino de una acción que *“por su universalidad y por comprender bienes, derechos y obligaciones del artículo 659 del CC, ha de subsumirse a efectos de prescripción, en la normativa del artículo 1962, y en la idea del 1963, por lo que sin poder excluir de antemano lo relativo a derechos sobre bienes inmuebles, el plazo será de 30 años”*.

Por tanto se puede afirmar que la acción de petición de herencia tiene un plazo de prescripción de treinta años que comenzará a computarse desde que el poseedor aparente de los bienes manifiesta su intención de hacerlos propios, titulándose dueño de los mismos, comportándose como tal y negando a los demás el carácter de herederos, como así establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1996, recurso 1.008/1996.

Por todo lo anterior se puede concluir que si el plazo que tiene el llamado a la sucesión para ejercitar la acción de petición es de treinta años, el transcurso de dicho plazo sin ejercitar dicha acción implica la prescripción del mismo y por tanto la pérdida de sus derechos hereditarios, supuesto que puede equivaler a una renuncia tácita, especialmente si la omisión se hace de forma voluntaria. Contrasta esta circunstancia con la necesidad de repudiar de forma expresa ante notario dispuesta en el artículo 1008 del CC ya analizada; pero la misma debe entenderse en el sentido de imposibilidad de renuncia tácita en el plazo de la acción de petición, pues otra interpretación implicaría que la acción de petición es imprescriptible, lo que, como se ha analizado, no tiene cabida en el ordenamiento civil español.

Ahora bien, la larguísima duración de los plazos expuestos puede generar graves perjuicios a los coherederos y a terceros, por lo que el propio Código establece dos supuestos en los que se puede precipitar la decisión del llamado respecto a la herencia:

1. El artículo 1.004 que dispone que *“hasta pasados nueve días después de la muerte de aquel de cuya herencia se trate, no podrá intentarse acción contra el heredero para que acepte o repudie”*, de donde se deduce que transcurrido dicho brevísimo plazo, se puede forzar la decisión de aceptar o renunciar.

2. El artículo 1.005, en redacción introducida por la Ley 15/2015, de 2 de julio, que establece que: *“Cualquier interesado que acredite su interés en que el heredero acepte o repudie la herencia podrá acudir al Notario para que éste comunique al llamado que tiene un plazo de treinta días naturales para aceptar pura o simplemente, o a beneficio de inventario, o repudiar la herencia. El Notario le indicará, además, que si no manifestare su voluntad en dicho plazo se entenderá aceptada la herencia pura y simplemente”*. Precepto que refuerza la posibilidad de forzar la decisión del heredero.

En conclusión, cuando el fundamento de derecho sexto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1999, recurso 1126/1995, expone que *“La repudiación de la herencia debe revestir forma de acto notoriamente sustancial, integrado por la declaración de la voluntad debidamente manifestada de quien es llamado a una concreta sucesión y precisa su correspondiente exteriorización para que pueda ser conocida por todos aquellos interesados en la sucesión de que se trate (Ss. de 24-12-1909, 9-12-1992 y 4-12-1994)”*. Se refiere a la necesidad de repudiación expresa cuando el llamado, espontáneamente o requerido por otros, se manifiesta en plazo, de tal forma que mientras que no prescriba su derecho no podrá entenderse que ha renunciado de forma tácita en ningún caso, sino solo cuando lo haya hecho ante Notario; ahora bien, transcurrido ese plazo, prescrito su derecho, no cabe ya manifestación de voluntad alguna que le permita adir la herencia, luego la pérdida del derecho implica su renuncia tácita al mismo.

6. EFECTOS DE LA RENUNCIA

Los efectos del repudio a la herencia aparecen magníficamente enumerados en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Salamanca de 11 de septiembre de 2012, recurso 615/2011:

“Los efectos de la repudiación son:

1º) *el que válidamente renuncia una herencia se entiende que no la ha poseído ningún momento (artículo 440 apartado 2º);*
2º) *la renuncia de una herencia no implica la renuncia de todos los derechos y beneficios derivados del causante, no impidiéndose la aceptación de un legado dejado al mismo heredero, aceptar la mejora o que el renunciante pueda representar al causante en otra sucesión;*

3º) *el que llamado a una misma herencia por testamento y abintestato la repudia por el primer título, se entiende que ha repudiado por los dos; pero el que renuncia como heredero abintestato, y sin noticia de su título testamentario, puede todavía aceptarla por este (artículo 1009);*

4º) *la repudiación da lugar en los respectivos casos al llamamiento del heredero sustituto, o al ejercicio del derecho de acrecer, o a la apertura total o parcial, de la sucesión legítima”*.

7. RENUNCIA PURA Y SIMPLE Y RENUNCIA TRASLATIVA

Aunque el Código Civil no establece de forma expresa la tipología recogida en este apartado, sí se realiza una lectura exhaustiva de sus preceptos se puede deducir la misma.

La renuncia pura y simple es la recogida en el artículo 990 del CC: “la repudiación de la herencia no podrá hacerse en parte, a plazo, ni condicionadamente.” El precepto recoge una repudiación que debe tener por objeto la totalidad del derecho y ha de ser pura y simple, sujeta a los requisitos establecidos en el Código, es decir, se trata de una renuncia libre y voluntaria, artículo 988, que requiere la capacidad exigida en el artículo 992, y que debe realizarse con el requisito de forma exigido en el artículo 1008.

Los efectos de esta renuncia se encuentran recogidos en el artículo 923 del CC, que establece: “repudiando la herencia el pariente más próximo, si es solo, o, si fuesen varios, todos los parientes más próximos llamados por la ley heredaran los del grado siguiente por su propio derecho y sin que puedan representar al repudiante”.

En este tipo de renuncia no se produce la transmisión del derecho a suceder del que renuncia, el “*ius delationis*”, sino que heredan los parientes del grado siguiente por su propio derecho y sin que quepa la posibilidad de representar al que repudia. El renunciante no adquiere en ningún caso derecho o bien alguno del causante a título sucesorio.

La renuncia traslativa es aquella en la que no se renuncia de forma pura y simple, sino a favor de otros y no se recoge de forma expresa en el Código Civil, sino que se deduce de lo establecido en su artículo 1.000:

“entiéndese aceptada la herencia:

- 1.º Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos.
- 2.º Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos.
- 3.º Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuere gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquellos a quienes debe acrecer la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia”.

En este artículo nos encontramos con tres supuestos: el primero, que el heredero transmite su derecho a heredar a otra u otras personas; el segundo, que renuncia a beneficio de uno o varios coherederos y el tercero cuando renuncia por precio a favor de todos sus coherederos. En todos estos casos, la ley entiende que el heredero “renunciante” acepta la herencia para posteriormente transmitirla, a título oneroso o lucrativo, a uno o varios terceros, ya que hasta que la masa hereditaria no pasa a formar parte de su patrimonio, este no tiene facultades para transmitirla.

Podría limitarse la renuncia traslativa a los supuestos segundo y tercero del artículo 1000 del CC en tanto que en ellos expresamente se utiliza la expresión “la renuncia”, mientras que en el primero de los supuestos no se utiliza este verbo, sino “vende, dona o cede”, pero lo cierto es que todos los supuestos se remiten a un caso común, la cesión a otro u otros del derecho hereditario, bien sea porque expresamente se transmite (caso primero), se renuncia al mismo, pero a favor de coherederos concretos (caso segundo), o se renuncia al mismo a favor de todos los coherederos (caso tercero). En este último supuesto puede darse el hecho de que los efectos sean los mismos que los que hubiese producido la renuncia pura y simple, esto es, que sean beneficiarios de la renuncia las mismas personas y de igual manera; por ello en el Código se regula este concreto supuesto como de renuncia pura y simple, sin que se produzca aceptación, siempre que el renunciante no reciba precio a cambio; en caso contrario es un supuesto idéntico al del caso primero o segundo.

Aclara sobre esta cuestión la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2012, recurso 333/2010, que “*La interpretación y el alcance del artículo 1000.1 del CC, como un supuesto esencial de aceptación de la herencia, requiere de una previa delimitación conceptual en la medida en que dicha aceptación se la suele ejemplificar con las denominadas “renuncias traslativas”.... Pero como sucede en el ámbito de las relaciones jurídico-reales, en donde las renunciaciones traslativas no constituyen, en rigor, auténticas renunciaciones, pues carecen del efecto extintivo, también su aplicación a este supuesto de aceptación especial de la herencia resulta equívoca y debe matizarse. En este sentido, debe señalarse que la renuncia traslativa, entendida en términos de aceptación de la herencia, no comporta, en ningún caso, la transmisión directa del ius delationis al beneficiario de la misma; por tanto, el adquirente lo será siempre del heredero y no del causante cuya herencia es aceptada con esta fórmula...*

Delimitado, de este modo, el contexto interpretativo, no hay inconveniente alguno en señalar, conforme a la doctrina reciente, que la fórmula de la renuncia traslativa, a tenor del artículo 1000.1 del CC, comporta una implícita aceptación “ex lege” de la herencia y, por tanto, del ius delationis, que causaliza al inmediato negocio de atribución intervivos realizado, particularmente el de una cesión gratuita del derecho hereditario”.

La diferenciación entre renuncia pura y simple y renuncia traslativa y los supuestos de ésta tiene una especial trascendencia en la fiscalidad de la transmisión sucesoria y las cesiones que el renunciante realiza a favor de los beneficiarios de su renuncia.

8. TRASCENDENCIA DE LA RENUNCIA PARA LA HACIENDA PÚBLICA

La importancia de las renunciaciones trasciende el ámbito civil para afectar a las Haciendas Autonómicas en tanto altera el elemento personal de la tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ISD en adelante. En principio podría pensarse que implica una menor recaudación, pero esto no es así, pudiendo resultar lo contrario. La renuncia no implica que no se produzca la transmisión mortis causa, sino que otra persona ocupa la posición del que renuncia y por ende la de sujeto pasivo del impuesto. Es probable que el renunciante tenga un grado de parentesco más cercano que el beneficiario de su renuncia, por lo que la carga fiscal será superior. Además y como se analizará posteriormente, en el supuesto de renuncia traslativa no sólo el beneficiario queda sujeto al impuesto, sino que continúa estando obligado al pago del mismo el renunciante.

Los datos de liquidación de los presupuestos agregados de ingresos de las Comunidades Autónomas que proporciona el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas corroboran este hecho dada la tendencia ascendente de los derechos reconocidos por el ISD que alcanzaron a nivel agregado los 2.791.169.801,45 euros en 2013, un 14,31% más que en 2011, cuando el incremento de defunciones según el Instituto Nacional de Estadística tan solo fue de un 0,65%.

Podría interpretarse que varias son las causas que pueden explicar el gran incremento en los derechos reconocidos por este concepto, como por ejemplo posibles cambios normativos, pero si tomamos una Comunidad Autónoma, como la de Madrid, en la que no se han realizado modificaciones legislativas sustanciales, el importe de los derechos reconocidos por el ISD alcanzaron los 546.154.082,85 euros en 2013, un 14,62% más que en 2011, cuando el incremento de defunciones tan solo fue de un 1,87%; son datos similares a los agregados que confirman que el efecto de las renunciaciones si afecta a la recaudación lo hace de forma positiva.

9. EL DEVENGO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Anteriormente se ha expuesto que conforme al ordenamiento civil solo tras aceptar la herencia el llamado a la misma se convierte en heredero, exigiéndose así un acto expreso o una actuación tácita para adquirir esta condición. De igual manera, la repudiación es configurada como un acto de la voluntad expreso y sujeto a la formalidad de un instrumento ante notario.

La regulación fiscal es muy diferente. El artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, LISD en adelante, dispone que *“En las adquisiciones por causa de muerte... el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante”*, de donde se deduce que a efectos tributarios se considera al heredero como tal por el mero hecho del fallecimiento, sin que para ello se requiera acto de aceptación. La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2012, recurso 6242/2008, citando la Sentencia de 31 de marzo de 2004 recurso 15/2003, establece que: *“la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente”*. En el mismo sentido se pronuncia tanto la Sentencia de 26 de marzo de 2012, recurso 228/2009, como la Sentencia de 17 de febrero de 2011, recurso 2124/2006: *“El CC sigue, pues, un sistema de inspiración romanística respecto de la adquisición de los bienes de la herencia, de modo que, aunque la sucesión se abre con el fallecimiento del causante, la adquisición de los bienes y derechos, cargas y obligaciones que forman parte de la masa hereditaria no se produce hasta que tiene lugar la aceptación de la herencia por parte del llamado a suceder,... Pero a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones la adquisición hereditaria se entiende producida por el mero fallecimiento del causante, sin necesidad de aceptación.”*

Esta discrepancia entre la regulación civil y la tributaria es aparente; la norma fiscal no puede obviar la regulación privada porque conforme a la primera se adquieren los derechos y no puede regularse el hecho imponible que representan dichas adquisiciones de forma ajena a la adquisición a efectos civiles sin contravenir el principio constitucional de justicia tributaria, que es lo que implicaría hacer tributar a quien no adquiere la herencia. Lo que realmente supone la aplicación del artículo 24 de la LISD es anticipar la tributación al momento del fallecimiento sin perjuicio de que la misma debe adaptarse a la transmisión de la propiedad realmente producida, lo que puede analizarse apreciando los distintos supuestos que pueden darse:

Producido el fallecimiento, determinadas personas son llamadas a la sucesión, bien porque se ha testado a su favor, bien ex lege; dichas personas deben declarar por la adquisición sucesoria en el plazo de seis meses desde el óbito que dispone el artículo 67 del Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, RISD en adelante, salvo que renuncien a la herencia antes de la finalización de citado plazo. Si en dicho plazo, o posteriormente, aceptan la herencia, la discrepancia desaparece y simplemente la aplicación de lo previsto en el artículo 24.1 de la LISD ha supuesto que la fecha de la aceptación se retrotraiga a la del fallecimiento a efectos fiscales, lo que también se produce a efectos civiles: *“la adquisición de los bienes y derechos, cargas y obligaciones que forman parte de la masa hereditaria no se produce hasta que tiene lugar la aceptación de la herencia por parte del llamado a suceder, sin perjuicio de que todos sus efectos se retrotraigan al momento de la muerte del transmitente.”* (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2011, recurso 2124/2006)

El problema surge si quien declaró el impuesto posteriormente renuncia. En este caso, la necesaria adecuación de la norma fiscal a civil implicará la improcedencia de la liquidación tributaria, como así se ha declarado en la citada Sentencia de 17 de febrero de 2011: *“El hecho imponible del ISD no consiste en el fallecimiento del causante sino en la adquisición de bienes y derechos por medio de título sucesorio, de modo que en caso de que el llamado a suceder no llegara finalmente a adquirir los bienes no podría exigírsele la exacción del impuesto... si se prueba que posteriormente no se pudo heredar o que se renuncia a la herencia en debida forma, pueda devenir improcedente la exigencia del impuesto (Sentencia de este Tribunal de 30 de septiembre de 1987 y 21 de mayo de 1988).”*

En consecuencia, si el renunciante no declaró el impuesto, el mismo no le es exigible aunque la renuncia se produzca con posterioridad a la finalización del plazo para declarar; si la renuncia es posterior a la autoliquidación o declaración del ISD, el interesado podrá instar la rectificación de la primera o la sustitución de la segunda, originándose el derecho a la devolución de lo ingresado, conforme prevén los artículos 120.3 y 122.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En ningún caso la declaración del ISD implicará aceptación de la herencia a efectos civiles, como así se ha expuesto en las Resoluciones de la Dirección de Tributos de 22 de septiembre de 2005, Consulta Vinculante 1855/2005 y de 2 de julio de 2010, Consulta Vinculante 1498/2010,

que dispone: *“la declaración y autoliquidación del impuesto sucesorio no impide renunciar de forma pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación.”*

La posibilidad de recuperar el ingreso realizado por la herencia como consecuencia de una posterior renuncia tiene un límite temporal que es el de la prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido de la Hacienda Pública, que se produce a los cuatro años a contar desde el día siguiente en que se produjo el ingreso o en el que finalizó el plazo reglamentario de ingreso (artículos 66 a 68 de la Ley 58/2003). Como el plazo para aceptar la herencia es de treinta años, el plazo para repudiar supera con creces el de prescripción, de tal forma que es posible renunciar a la herencia más allá de que prescribiese el derecho a solicitar la devolución del ingreso tributario indebido, pero tal renuncia no permitirá recuperar lo pagado a la Hacienda Pública. Esta conclusión queda refrendada por el hecho de que el artículo 28.3 de la LISD, que reproduce el artículo 58.3 del RISD, *“La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.”* Se deduce así que a efectos fiscales existe una transmisión gratuita entre el repudiante y el beneficiario, por lo que el primero previamente adquirió la herencia a la que renuncia, de tal forma que el gravamen que sufrió fue procedente. En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 25 de junio de 2014, recurso 232/2012, con amplia cita de sentencias de otros muchos Tribunales Superiores de Justicia.

10. TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENUNCIA PURA Y SIMPLE

En el caso de la renuncia pura y simple, y en consonancia con los efectos civiles de la misma, el artículo 28.1 de la LISD, con redacción que reproduce el primer párrafo del artículo 58.1 del RISD, dispone que *“en la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.”*. Asume así la normativa fiscal la regulación civil al excluir de tributación alguna al repudiante, ya que al no hacer referencia expresa este precepto a la tributación de quien repudia se estará a la aplicación sistemática de lo dispuesto en el artículo 440 del CC: *“el que válidamente repudia a una herencia, se entiende que no ha poseído en ningún momento”* y en el artículo 3 de la LISD que determina que el hecho imponible del impuesto es la adquisición de bienes y derechos a título sucesorio. Queda por ello como sujeto pasivo el beneficiario de la repudiación y por tanto se aplicará el coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario.

La LISD dispone la aplicación del grado de parentesco con el causante más lejano entre el que tiene quien repudia o el beneficiario, disposición ratificada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1998, recurso 6116/1996 (en el mismo sentido la Sentencia de 31 de octubre de 1997, recurso 5218/1996): *“aplicar el grado de parentesco del que renuncia o repudia, si es mayor que el del beneficiario... está plenamente justificado como medida razonable a fin de evitar que las renunciaciones o repudiaciones den lugar a reducciones del tipo impositivo que resultaría aplicable si no se hubieran producido, evitando asimismo cualquier posible actuación de los contribuyentes orientada a reducir aquel tipo impositivo.”* Respecto a este supuesto añade el segundo párrafo del artículo 58.1 del RISD que *“si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.”*

No debe entenderse que existe renuncia en el caso cuya trascendencia civil se ha analizado anteriormente de que ésta se realice en perjuicio de acreedores y estos acepten en nombre del heredero, por ello éste último tributará por el ISD ya que la aceptación en su nombre supone que él adquiera la herencia, sin perjuicio de que los acreedores resulten obligados a abonar el tributo que corresponda por la extinción de la deuda por pago.

El artículo 58.4 del RISD dispone que *“para que la renuncia del cónyuge sobreviviente a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales produzcan el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte, a los efectos de la liquidación del impuesto, del caudal relicto del fallecido, será necesario que la renuncia... se haya realizado en escritura pública con anterioridad al fallecimiento del causante. No concurriendo estas condiciones se girará la liquidación por el concepto de donación del renunciante a favor de los que resulten beneficiados por la renuncia”*. A tenor de este precepto el patrimonio ganancial del cónyuge supérstite, quien en ningún caso tributará, puesto que nada adquiere sino que renuncia a unos bienes que le corresponden por derecho propio y no por título sucesorio, corren la misma suerte que la herencia del cónyuge fallecido cuando aquél renuncia antes del óbito; obsérvese que de no existir este precepto, la renuncia por parte del cónyuge a los bienes que le corresponden en la disolución de la sociedad de gananciales a favor de los futuros herederos de su cónyuge sería siempre un negocio gratuito inter vivos sujeto a tributación como donación, no como sucesión. En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Málaga, de 27 de febrero de 2004, recurso 882/1999: *“aunque no sea donación en estricto sentido técnico*

jurídico (el Reglamento lo equipara a ella tomándola de un modo genérico, como equivalente a adquisición gratuita), sí que produce idénticos efectos para sus beneficiarios, sin que en puridad pueda mantenerse que tal renuncia acrece el caudal relicto pues ello sólo sería posible de haberla hecho en vida del causante, antes de abrirse su sucesión, pero no después de que falleciera el mismo y, por tanto, fuera sucedido en el conjunto de sus derechos y obligaciones, pues entre los primeros no se puede entender comprendido el de obtener los bienes a que tendría derecho el otro cónyuge en la sociedad de gananciales, por renuncia a su parte, sencillamente, porque ésta todavía no se habría producido.”

11. TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENUNCIA TRASLATIVA

El artículo 28.2 de la LISD, reproducido por el artículo 58.3 del RISD, dispone que en los demás casos de renuncia a favor de persona determinada, es decir, si la renuncia es traslativa, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de que deba liquidarse, por la cesión o donación de la parte renunciada.

La renuncia traslativa comprende los tres supuestos recogidos en el artículo 1000 del CC, analizados en el apartado 8 de este estudio. En los dos primeros el renunciante vende, dona, cede o renuncia su derecho a otros, para lo que, como se analizó, tuvo que aceptar previamente la herencia; por ello siempre tributará por el ISD (en este sentido se pronuncia la Resolución de la Dirección de Tributos de 29 de abril de 2009, Consulta Vinculante 916/2009). Los beneficiarios deberán abonar el impuesto que les corresponda en función de que el título jurídico de la transmisión sea oneroso o lucrativo, esto es, en principio tributarán por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD en el primer caso, y por ISD en el segundo, como manifestó la Resolución de la Dirección General de Tributos de 3 de septiembre de 2003, nº 1158/2003.

En el tercero de los supuestos previstos en el artículo 1000 del CC se recogen dos casos de renuncia traslativa a favor de todos los herederos, la renuncia por precio y la renuncia gratuita alterando el porcentaje de reparto de las cuotas hereditarias que se derivaría de una renuncia pura y simple. Como en los dos casos anteriores, el renunciante tributará por ISD ya que realiza actos de disposición para los que necesita previamente haber aceptado. Utilizando un lenguaje común, no se limita a “apartarse” para “dejar” que la sucesión siga su curso, sino que o la altera o se lucra. Los beneficiarios tributarán como en los dos casos anteriores en función del carácter lucrativo u oneroso de su adquisición.

TRIBUNAL SUPREMO

EXPROPIACIÓN FORZOSA: EXENCIONES. SENTENCIA DE 11 NOVIEMBRE 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. La sentencia expone la cuestión planteada y la argumentación que soporta la estimación del recurso en los siguientes términos:

“PRIMERO.- La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución desestimatoria antes indicada del Tribunal Económico Administrativo Central en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que el pago del precio en una expropiación forzosa está exento de toda clase de impuestos, de manera que resulta improcedente girar una liquidación por concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales con ocasión de la transmisión a la recurrente por el Ayuntamiento de Las Palmas de un solar en la calle Pavía en el curso de un procedimiento de expropiación forzosa, estando plenamente vigente el art. 49 de la ley de expropiación forzosa (RCL 1954, 1848) , existiendo igualmente preceptos constitucionales que impiden gravar el justiprecio, citando diversa Jurisprudencia en apoyo de su tesis.”

SEGUNDO.- Debe señalarse, en primer lugar, que el art. 49 de la Ley de Expropiación forzosa de 16 de diciembre de 1.954 señala que el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, impuestos, gravámenes o arbitrios del Estado, provincia o municipio, incluso el de pagos al Estado. Por otra parte, conviene traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de diciembre de 2.008 (RJ 2009, 218), dictada en recurso de casación en interés de ley, que señala que el precepto citado tiene sentido ya que la expropiación es la máxima limitación del derecho de propiedad en interés público, pues se desprende de sus bienes al propietario contra su voluntad, no teniendo el deber jurídico de soportar un sacrificio mayor del que supone la expropiación , de donde resulta el derecho a percibir la contraprestación que corresponda al valor real de los bienes, ya sea en dinero o en especie, sin que pueda reducirse por la aplicación de las normas tributarias, por lo que exigir el impuesto de transmisiones al expropiado, como pretende la Comunidad Autónoma recurrente, supone no cumplir íntegramente el mandato constitucional que prohíbe la privación de bienes y derechos sin la correspondiente indemnización. Como puede verse, tal sentencia es enteramente aplicable al caso que nos ocupa, siendo claro, a juicio de la Sala, que dicha doctrina exige apreciar la postura de la recurrente sin que pueda alegarse, como hizo la administración codemandada en su escrito de contestación a la demanda, que la normativa tributaria no recoge la exención de que se trata ya que, como igualmente destaca la citada sentencia del Tribunal Supremo, la alegación de que el texto refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales no reconoce la repetida exención puede justificarse ante la existencia de la norma especial que contiene el art. 49 de la ley de expropiaciónforzosa .

TERCERO.- En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima incorrectamente la reclamación que nos ocupa al no ser posible, por aplicación del repetido precepto de la ley de expropiaciónforzosa, gravar de ninguna manera el justiprecio que percibe el expropiado, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso administrativo.”

Segundo. El Abogado del Estado articula su recurso de casación con un único motivo, en el que, por el cauce del artículo 88.1. d) de la Ley de esta Jurisdicción , alega la infracción de los artículos 7.5 , 45.1.a) y Disposición Final Primera del Real Decreto Legislativo 12/1993, de 24 de septiembre , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848) .

Considera el Abogado del Estado que en el presente supuesto, en el que el Ayuntamiento de Las Palmas entrega al expropiado en pago de una expropiación, un solar que figuraba en su Inventario de bienes, resulta aplicable el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , cuando señala que quedan sujetas al Impuesto las entregas de bienes que no estén sujetas a IVA, en este caso al Impuesto General Canario, ya que se trata de un caso en el que se aplica la exención prevista en el artículo 10.1.31 de la Ley 20/1991 (RCL 1991, 1459), a lo que se añade: 1º) que el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa declara que “El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, provincia o municipio, incluso el de pagos al Estado”, por lo que no existen exención respecto de las adjudicaciones que sustituyen al pago del precio; 2º) que la Disposición Transitoria Primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , posterior a la Ley de Expropiación Forzosa, establece que quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no queden recogidas en el mismo, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriores en vigor; y 3º) que el artículo 45 del Texto Refundido no recoge beneficio fiscal alguno para el caso aquí contemplado.

Tercero. El Letrado del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, por su parte, articula su recurso con también un solo motivo, en el que por la vía que se ofrece en el artículo 88.1. d) de la L.J.C.A , alega infracción de la Disposición Transitoria Primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - “Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este Texto Refundido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido”.-

Cuarto. La representación procesal de CONFITAL INTERNACIONAL, S.A., sostiene que nada tiene que ver la expropiación llevada a cabo en este caso -en el que el Ayuntamiento trató de recuperar los terrenos de su propiedad que conforman un paraje de gran interés paisajístico, en el que se integran las playas y montes de El Confital en la capital Gran Canaria, con la intención laudable de sustraer tal paraje a toda tentativa de urbanización- con los convenios urbanísticos, de los que se derivan ventajas y ganancias patrimoniales para los afectados por una expropiación urbanística. Y por ello, sostiene que así como la expropiaciones urbanísticas están sujetas a liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no ocurre así cuando no se trata de una expropiación de tal tipo y el precio abonado por la Administración guarda correspondencia estricta con el justiprecio a abonar por la Administración, bien en efectivo, bien mediante la cesión de un terreno municipal, “siempre que haya correspondencia entre la valoración del bien expropiado y el justiprecio pactado de común acuerdo por el órgano administrativo a que corresponde”.

Por otra parte, se defiende la aplicación del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848) , invocándose diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia y últimamente las Sentencias de esta Sala de 3 de mayo de 2006 (RJ 2006, 6115) - recurso de casación 1071/2001 -y de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 218) -recurso de casación en interés de la ley 36/2007-.

Se transcribe igualmente el contenido de la Sentencia de esta Sala de 3 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 3479) -recurso de casación 4021/2010 -.

Quinto. Comenzando a dar nuestra respuesta a los recursos de casación formulados, debemos poner de manifiesto que es cierto que la Disposición Transitoria Primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849), es posterior a la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 (también lo era el anterior Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre (RCL 1981, 275 y 651) con idéntica Disposición Transitoria Segunda), establece que quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no queden recogidas en el mismo, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriores en vigor. También lo es que el artículo 45 del citado Texto legal no reconoce exención en el supuesto enjuiciado, como que el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848) refiere la exención tan solo al pago del precio.

Sin embargo, la argumentación dada por la sentencia impugnada debe prevalecer sobre cualquier otra basada en los referidos preceptos legales.

En efecto, ya la Sentencia de esta Sala de 28 de mayo de 1979 , desestimó el recurso de apelación extraordinario en interés de la ley interpuesto por el Abogado del Estado, en la que en un supuesto de convenio expropiatorio suscrito entre un Ayuntamiento y un particular, que supuso la permuta de un solar de aquél por un terreno de éste, con destino a una ciudad escolar, se señaló la necesidad de confirmar el criterio de la Audiencia Territorial, que había declarado exenta la liquidación girada a nombre del particular -aún abonada por el Ayuntamiento a virtud de pacto entre las partes- “si se advierte al efecto la oportunidad de la aplicación de los arts. 48 y 49 de la L. Ex. For. en los mismos términos en que la meritada Sala lo realiza, sin que sea posible admitir la tesis de la no vigencia del artículo últimamente citado, que mantiene el representante del estado, -a cuyo juicio solamente las expropiaciones urbanísticas tienen derecho a la exención, y la de litis no lo es-, también como apoyo del recurso extraordinario, por cuanto que tal artículo fue declarado vigente por el 230-5 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964, de la que como es sabido deriva el Texto Refundido del Impuesto y, con posterioridad a este Texto, por el art. 17 del Decreto-Ley núm. 15 de 27 noviembre 1967, sobre Ordenación económica -capítulo de medidas tributarias-, para todo caso de expropiación forzosa.”

Pero es que más recientemente la Sentencia de esta Sala de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 218) (recurso de casación en interés de la ley 36/2007), ha reconocido igualmente la vigencia del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa y su aplicación para justificar la exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales respecto de la adquisición del expropiado, en un caso de convenio a virtud del cual su el Ayuntamiento procedía a la ocupación directa de terrenos calificados por el Plan General como dotacionales a cambio de un aprovechamiento urbanístico.

En efecto, en dicha Sentencia, tras recoger el criterio del Tribunal Constitucional de asimilación de la “ocupación directa” de terrenos para sistemas generales, prevista en la Ley 8/1990, de 25 de julio (RCL 1990, 1550, 1666 y 2611), de Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, a la expropiación forzosa (STC 61/1997, de 20 de marzo (RTC 1997, 61)) se dijo:

“QUINTO.-Ante la naturaleza expropiatoria que el Tribunal Constitucional asigna a la ocupación directa, que no queda desvirtuada por la circunstancia de que todo ello se plasme en un convenio urbanístico, pues a través de este instrumento se evita entrar en el procedimiento establecido, necesariamente hay que hablar en estos casos de transmisión imperativa no de sistema de gestión urbanística a que llega la sentencia de instancia, y que le lleva a aplicar la exención prevista para las operaciones de reparcelación.

Esto sentado, conviene determinar el tratamiento fiscal de la operación.

Por lo que respecta a la adquisición por parte del Ayuntamiento, estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones, pero exenta, ante el beneficio subjetivo que el art. 45.1 A a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales otorga al Estado y a las Administraciones Públicas Territoriales.

En cuanto a la compensación que recibe el propietario del inmueble ocupado con la atribución de aprovechamientos urbanísticos en otra localización territorial, por constituir el justiprecio en especie que recibe el propietario del terreno afectado, como consecuencia de la expropiación, hay que considerarla también exenta, en cuanto constituye la indemnización a que se refiere el art. 33.3 de la Constitución.

Conviene recordar que el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa declara libres de todo tipo de gravámenes tributarios los justiprecios expropiatorios, lo que tiene sentido ya que la expropiación es la máxima limitación del derecho de propiedad en interés público, pues se desprende de sus bienes al propietario contra su voluntad, no teniendo el deber jurídico de soportar un sacrificio mayor del que, de por sí, ya supone la expropiación, y de ahí el derecho a percibir la contraprestación que corresponda al valor real de los bienes, bien en dinero, bien en especie sin que pueda verse reducido por la aplicación de las normas tributarias.

Por tanto, exigir el Impuesto de Transmisiones al expropiado, como pretende la Comunidad recurrente, supondría no cumplir íntegramente el mandato constitucional que prohíbe la privación de bienes y derechos sin la correspondiente indemnización. Por ello, el Tribunal Constitucional valora la indemnización expropiatoria como equivalente económico y como garantía patrimonial (sentencias, entre otras, de 2 de diciembre de 1983 y 19 de diciembre de 1986.

Podría alegarse que el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones no reconoce esta exención, pero ello puede justificarse ante la existencia de la norma especial que contiene la Ley de Expropiación Forzosa, en su art. 49.

Tampoco cabe invocar la doctrina sentada por esta Sala a partir de su sentencia de 3 de mayo de 2006 pues se refiere a la adquisición de los bienes expropiados por el beneficiario si se trata de un particular.

Por lo expuesto, partiendo de la naturaleza expropiatoria de la ocupación directa no es posible aceptar la doctrina que se postula, lo que comporta la desestimación del recurso.”

Los razonamientos transcritos sirvieron para desestimar el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Letrado de la Comunidad Autónoma de la Rioja, que pretendía que la adquisición llevada a cabo por el particular no estaba exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Pues bien, los mismos argumentos de la especialidad de la norma de expropiación forzosa, y de mandato constitucional de que la expropiación forzosa tenga lugar mediante indemnización y, por ello, sin mayor carga que la que supone la privación del bien, son de aplicación igualmente al presente caso, en el que, según consta en el expediente, el proceso expropiatorio finalizó con Acta de mutuo acuerdo, ocupación y justiprecio.

Por lo expuesto, el motivo no prospera.

Sexto. Al no prosperar el motivo formulado el recurso debe ser desestimado y ello ha de hacerse con imposición de costas a los recurrentes, si bien que, atendiendo a la complejidad y dificultad del asunto y trabajo profesional desarrollado, y haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limitan los derechos de la parte recurrida por este concepto a un máximo de 8.000 euros por cada una de las partes recurrentes.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación, número 2998/2013, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO y por el Letrado del Servicio Jurídico de Canarias, en la representación que igualmente ostenta según la Ley, de LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 10 de julio de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 408/2011, con imposición de las costas a las partes recurrentes, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

GANANCIAS PATRIMONIALES: VINCULACIÓN DEL VALOR ASIGNADO POR LA ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA.

SENTENCIA DE 21 DICIEMBRE 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Los Hermanos Jose Ángel Beatriz Camino impugnaron las liquidaciones tributarias que les fueron giradas y la resolución económico-administrativa que las confirmó defendiendo que el valor de mercado en la adquisición de los bienes cuya enajenación determinó la ganancia patrimonial sujeta a tributación debe ser el que consta en las correspondientes escrituras públicas o, en su caso, el fijado por el agente de la propiedad inmobiliaria en el informe que aportaron. Subsidiariamente, sostuvieron que ese valor debe ser el señalado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

La sentencia impugnada, a la vista de lo dispuesto en el artículo 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RCL 2004, 622), considera que el valor de adquisición (importe real, más los costes de inversiones, mejoras, gastos y tributos) por el que se efectuó la compra de los inmuebles es el señalado por la Inspección de los Tributos, sin que proceda aplicar el que los demandantes pretenden, pues no existe prueba de que los valores fijados por el agente de la propiedad inmobiliaria o por la Comunidad de Madrid para liquidar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales fueran los efectivamente satisfechos por los demandantes para adquirir los elementos patrimoniales que después enajenaron. Frente a lo alegado en la demanda, razona, por un lado, que la Ley obliga a que el valor de adquisición se integre por el importe real de la operación más los citados costes adicionales, con independencia de las cargas que pesen sobre los inmuebles, y por otro, que los principios de congruencia y de unidad de valoración entre distintas Administraciones no pueden operar, pues la Ley impone que el valor de adquisición sea el real de la operación, siempre que no resulte inferior al del mercado.

Los demandantes se alzan en casación para la unificación de doctrina alegando que tal modo de razonar infringe el repetido precepto legal y desconoce la doctrina que se contiene en las sentencias de contraste. Una, la dictada el 25 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 3623) (casación 7174/97; ES:TS :2002:6173), apoyaría su pretensión principal de que el valor de adquisición sea el que aparece en las escrituras públicas levantadas al efecto; las otras dos, dictadas los días 9 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8171) (casación 5712/11; ES: TS:2013:6147) y 18 de junio de 2012 (RJ 2012, 7442) (casación 224/09 ; ES:TS:2012:4224), abonarían la pretensión subsidiaria de que como tal valor se tome en consideración el señalado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Segundo. En relación con la pretensión principal procede declarar que no ha lugar al recurso de casación, pues incumple los condicionamientos a que el legislador somete esta modalidad especial de recurso en el artículo 96 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

La sentencia de 25 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 3623) se refiere, en efecto, a la tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de una ganancia patrimonial, pero se trata de la obtenida por la venta fuera de la Bolsa de acciones cotizadas en la misma, discutiéndose si el valor de enajenación era el de su cotización o, aplicando “los principios generales fiscales”, debía acudir al precio real de la operación, salvo que fuera inferior a aquel primero. Este pronunciamiento jurisdiccional analizó los artículos 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (RCL 1978, 1936), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 11 de septiembre), y 82 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2834/1981, de 3 de agosto (RCL 1981, 2532, 2931 y RCL 1982, 29) (BOE de 24 de octubre), desestimando la pretensión del contribuyente de que se resolviera el litigio aplicando dichos preceptos de forma automática, en los que se establecía como cautela que, cuando los títulos se enajenaran fuera de la Bolsa, el precio de cotización operaba como un mínimo. En su lugar, consideró correcto, como había hecho el Tribunal Económico- Administrativo Central, tomar en consideración el precio real de la operación al ser superior al de cotización.

Como se ve, la única coincidencia entre dicho supuesto y el que ahora centra nuestra atención es que ambos tratan de un incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En lo demás, las circunstancias son diferentes. Aquí abordamos el precio de adquisición de unos bienes inmuebles y allí el de venta fuera de la Bolsa de unas acciones cotizadas en la misma. El marco normativo es distinto en ambos casos. La pretensión también, hasta el punto de que la sentencia de contraste desestimó el recurso de casación instado por el contribuyente. Habría que hacer una interpretación muy flexible del artículo 96.1 de la Ley de esta jurisdicción , hasta desfigurar sus términos, para concluir que en los dos casos se llega a pronunciamientos distintos respecto de litigantes en la misma situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Tercero. El escenario cambia, sin embargo, en relación con la pretensión subsidiaria.

Las dos sentencias de contraste abordan la tributación en el impuesto sobre sociedades de incrementos patrimoniales obtenidos por sendos contribuyentes como consecuencia de la enajenación de bienes inmuebles. Hasta aquí la coincidencia es total. La circunstancia de que en un caso se trate del impuesto sobre la renta de las personas físicas y en los otros del que grava la renta de las sociedades resulta irrelevante, pues desde un análisis finalista del artículo 96.1 de la Ley 29/1998 (RCL 1998, 1741)

cabe hablar de identidad esencial de situaciones: la tributación en los impuestos directos que gravan la renta de las ganancias obtenidas por la venta de bienes inmuebles.

En dichos dos pronunciamientos se analiza si, en la determinación del precio de enajenación de los inmuebles, la Administración del Estado queda vinculada por la valoración realizada por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido como el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos, concluyéndose en un sentido positivo [sentencias de 18 de junio de 2012 (RJ 2012, 7442) (FJ 4º) y 9 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8171) (FJ 5º)]. Aquí se trata de si esa vinculación se produce también a la hora de determinar el precio de adquisición de los bienes que después fueron enajenados. Esta singularidad no rompe la identidad de supuestos, pues en definitiva se trata de precisar si, a efectos de los impuestos directos que gravan la renta (de las personas físicas o de las sociedades), para la determinación de la ganancia o la pérdida patrimonial derivada de la venta de unos bienes inmuebles, en la fijación del precio de adquisición o de enajenación el principio de unicidad de la Administración obliga a la Inspección de los Tributos a tomar en consideración el valor asignado por la Administración autonómica en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Las dos sentencias de contraste hacen prevalecer dicho principio sobre el de estanqueidad de los tributos y concluyen que se produce tal vinculación. La impugnada, al ratificar el criterio de la Administración, lo niega. Realmente, parece no ser así si se atiende a su “enigmática” redacción [«[...] para la fijación de dicho valor de transmisión en el supuesto de los recurrentes el órgano de gestión tomó la valoración comprobada por la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por cierto respetando tales principios, al haberse declarado un valor como efectivamente satisfecho inferior al valor de mercado y no resulta infracción alguna de la jurisprudencia que se invoca ni de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 (RJ 2012, 7442) »], pero si se analiza con detenimiento el supuesto de hecho se observa que se está refiriendo al precio de venta de los inmuebles (1.741.561 euros, fijados por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales), sobre el que no existe controversia, y no al de su adquisición por los transmitentes, en el que se centra la disputa: la Inspección de los tributos lo fija en 60.100 euros, suma que aparece en la escritura de compra, mientras que los contribuyentes pretenden que se fije en 1.023.364 euros, valoración practicada por la Administración autonómica a efectos de aquel impuesto indirecto.

Visto que se dan los presupuestos de procedibilidad de esta modalidad especial de recurso de casación, debemos declarar que la doctrina correcta es la que se contiene en las sentencias de contraste, que son hitos recientes de una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la sentencia de 25 de junio de 1998 (RJ 1998, 6955) (apelación 3027/92, FJ 4º; ES:TS:1998:4254). En palabras de la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8171) (FJ 5º), «parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas».

Cuarto. Resolviendo el debate en los términos del artículo 98.2 de la Ley de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741) , debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Beatriz, doña Camino y don Jose Ángel y, anulando los actos administrativos recurridos, acoger la pretensión subsidiaria de la demanda, declarando que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las CALLE000 NUM000 y DIRECCION000 NUM001 . NUM002) de Madrid, se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros).

Quinto. La estimación del recurso determina que no proceda realizar ningún pronunciamiento sobre las costas causadas en la tramitación de este recurso, pronunciamiento que, atendiendo al apartado 1 del mismo precepto, en la redacción anterior a la Ley 37/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1846) , de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), debemos hacer extensible a las de la instancia.

FALLAMOS

- 1º) Estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina 2068/14, interpuesto don Jose Ángel , doña Beatriz y doña Camino , contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 5ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 810/11 , sentencia que casamos y anulamos.
- 2º) En su lugar, estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo instado por los hermanos Jose Ángel Beatriz Camino contra la resolución pronunciada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el 27 de mayo de 2011, que declaró no haber lugar a las reclamaciones instadas por las citadas personas contra las liquidaciones provisionales que les fueron giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004, actos administrativos que anulamos.

3º) Acogiendo la pretensión subsidiaria de la demanda, reconocemos el derecho de los actores a que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las CALLE000 NUM000 y DIRECCION000 NUM001. NUM002) de Madrid, se tome en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros).

4º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas, tanto las de instancia como las de esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández Manuel Martín Timón Rafael Fernández Montalvo.

PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN: APORTACIÓN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES. SENTENCIA DE 23 DICIEMBRE 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. ANTECEDENTES: Se impugna, mediante este Recurso de Casación en Unificación de Doctrina, interpuesto por la Procuradora D^a. Silvia Barreiro Teijeiro, en nombre y representación de D^a. Luisa, la sentencia de 10 de diciembre de 2014 (PROV 2015, 30636), de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de La Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 15.463/2013 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra el acuerdo dictado de fecha 13 de junio de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el Recurso de Alzada 1369/2011, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Donaciones.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella el demandante interpone el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina que decidimos.

Segundo. HECHOS PROBADOS: n escritura pública de capitulaciones matrimoniales y aportación a la sociedad de gananciales de 10 de octubre de 2005, el Sr. Bernardino aporta con carácter gratuito a la futura sociedad de gananciales la vivienda que constituye el domicilio familiar de los futuros contrayentes y sus hijas, plaza de garaje y 1.650.000 euros en efectivo. Dicha aportación se condiciona a la celebración del matrimonio en el plazo de un año. Los comparecientes contraen matrimonio el día 12 de octubre de 2005 en régimen de sociedad de gananciales.

El 17 de octubre de 2005 la Sra. Luisa y Don. Bernardino otorgan escritura pública de disolución de la sociedad de gananciales, adjudicándose la esposa los inmuebles y 600.000 euros, y el marido, 1.050.000 euros en efectivo.

Por la aportación a la sociedad de gananciales presentan autoliquidación con exención del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados. Por la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Galicia se practica liquidación por el concepto de Impuesto sobre Donaciones con una base imponible de 1.050.000 y fecha de devengo el 12 de octubre de 2005.

Tanto el TEAR de Galicia como el TEAC consideran correcta la tributación de la aportación descrita por tal concepto, en el entendimiento de que dado su carácter gratuito estamos ante una donación del 50% de lo aportado.

Tercero. MOTIVOS DEL RECURSO DE CASACIÓN EN UNIFICACIÓN DE DOCTRINA: El artículo 1 y 3.1 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), pues considera que la aportación de bienes a la sociedad de gananciales, no puede considerarse como una donación.

Se acompañan como sentencias de contraste: sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con fecha 14 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1272) (Recurso 226/2000); sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias con fecha 29 de abril de 2013 (PROV 2013, 201443) (Recurso 1720/2011); sentencia de 15 de julio de 2010 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Recurso 2275/2010); sentencia de 15 de septiembre de 2011 (PROV 2012, 3677) de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Recurso 927/2010); sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 10 de diciembre de 2014 (PROV 2015, 30636) (Recurso 15463/2013).

Cuarto. DECISIÓN DE LA SALA: Es manifiesta la falta de identidad entre las sentencias de contraste y la que es objeto de impugnación en este recurso. No ofrece dudas que la circunstancia, común a todas ellas, de que nominalmente haya tenido lugar

una aportación de bienes a la sociedad de gananciales, no permite identificar las situaciones fácticas, claramente diferentes, que subyacen a los hechos contemplados por las sentencias de contraste y la que aquí es objeto de impugnación.

Con independencia de que las escrituras de aportación a la sociedad de gananciales de las sentencias de contraste tengan un contenido diferente al de la sentencia impugnada, en lo referente a la naturaleza “gratuita” de la aportación que se efectúa en la sociedad de gananciales por parte del cónyuge aportante, es manifiesto que la escritura de disolución de la sociedad de gananciales, producida sólo 7 días después de la primera y 5 después de contraer matrimonio, es un elemento de interpretación básico y fundamental a la hora de fijar el alcance, naturaleza y sentido de la escritura de aportación a la sociedad de gananciales de 10 de octubre.

La tesis del recurrente que desvincula las escrituras de 10 de octubre y la de 17 de octubre no puede ser asumida. En primer término, porque es una valoración de prueba que corresponde a la sentencia de instancia, y que ésta, razonablemente considera relevante para la decisión del asunto a los efectos de determinar su naturaleza. De otro lado, porque la interpretación de los contratos, en este la escritura titulada de aportación a la sociedad de gananciales, está sujeta a lo establecido en el artículo 1282 del Código Civil (LEG 1889, 27) que establece: “Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato.”

Es obvio, pues, que no puede aceptarse la existencia de una “aportación a la sociedad de gananciales”, (que por esencia es duradera) con una disolución inmediata de esta, sin que se produzca una explicación razonable de esta contradicción, explicación que en este litigio no se ha ofrecido.

Cuarto. COSTAS: Todo lo razonado comporta la inadmisión del recurso que decidimos por no producirse la identidad objetiva entre las sentencias contrastadas que es presupuesto del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina, aquí actuado, lo que implica la imposición de costas a la recurrente que no podrán exceder de 2.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional (RCL 2011, 1841).

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por el poder que nos confiere la Constitución Española (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

Que debemos inadmitir e inadmitimos el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina interpuesto por la Procuradora D^a. Silvia Barreiro Teijeiro, actuando en nombre y representación de D^a. Luisa, contra la sentencia de 10 de diciembre de 2014 (PROV 2015, 30636), de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de La Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Todo ello con expresa imposición de costas al recurrente que no podrán exceder de 2.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frías Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Rafael Fernandez Montalvo.

SUPUESTO DE NO INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN: SENTENCIA DE 27 ENERO 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Unicamente interesa al presente recurso de casación, la argumentación de la sentencia, en cuanto desestima la pretensión de PROMOCIONES PRY PRYCONSA, de que se declarara la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, dado que la misma no había quedado interrumpida por la actuación de la Administración tendente a liquidar el concepto de Transmisiones Patrimoniales, cuyo hecho imponible es diferente del concepto que finalmente fue objeto de liquidación.

La referida argumentación se encuentra en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia, en el que se dice:

“Esta cuestión ya ha sido objeto de resolución por parte de esta Sección. En concreto, en la sentencia recaída el 20 de diciembre de 2013 (PROV 2014, 38840), en el RCA 602/2011.

Decíamos en aquella sentencia que “el motivo de impugnación no puede prosperar. La prescripción del derecho a liquidar se fundamenta en una inactividad o inacción de la Administración a la hora de determinar la deuda tributaria, que por tanto se interrumpe con las actuaciones tendentes a su determinación, actuaciones que no pierden dicha eficacia por el hecho de ser anuladas por defecto de forma, ni de fondo, salvo caso de nulidad absoluta. Así en el caso de autos, la correcta liquidación de la operación realizada pasa por una previa calificación de la misma en un sentido alternativo, no implicando el error en la opción, dejación o inactividad que fundamente la prescripción, pues otra postura impondría a la demandada a fin de preservar el interés general

la necesidad de girar simultáneas liquidaciones contradictorias e incompatibles a sabiendas de que una de ellas sería anulada, asegurando no obstante la alternativa no anulada”.

Aun no desconociendo la Sección que la cuestión no ha sido resuelta de forma pacífica en los diversos Tribunales Superiores de Justicia (ni en otras Secciones de esta misma Sala), debemos traer aquí a colación la cita de la sentencia dictada por el TSJ de las Islas Baleares, también con fecha 20 de diciembre de 2013 (PROV 2014, 14895) , en el RCA 8/2013, cuyos argumentos compartimos:

« Se invoca la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66. LGT/2003 (RCL 2003, 2945) o norma equivalente de la LGT anterior si se entendiese de aplicación) al haber transcurrido más de cuatro años entre la compraventa (2003) y la propuesta de liquidación realizada por primera vez el 13 de mayo de 2009.

Se invoca que las actuaciones y reclamaciones ante el TEAR con motivo de si la operación estaba exenta o no de IVA, no interrumpen la acción de la Administración encaminada a liquidar por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados “por ser un tributo diferente”. Se invoca la sentencia del TSJ de Madrid, de fecha 14 de abril de 2011 (PROV 2011, 334642), que para caso “idéntico” habría apreciado la prescripción.

No compartimos el criterio de la parte recurrente -y el de la TSJ Madrid si se entiende incompatible con el que se dirá- por cuanto la discusión no lo es en relación a si la compraventa documentada en escritura pública está o no sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados -que lo está- sino si la sujeción lo es al tipo del 0,5% como se autoliquidó o al tipo del 1,5% al amparo de lo dispuesto en el art. 3.2 de la Ley balear 11/2002, de 23 de diciembre (LIB 2002, 437), conforme al cual:

“2. De acuerdo con lo previsto en la letra a) del art. 41.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318) , 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, los documentos notariales a que se refiere el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributarán al 1,5 por 100 en el caso de documentos en que se haya renunciado a la exención a que se refiere el art. 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido .”

Pues bien, comoquiera que la Conselleria d'Economia, Hisenda i Innovació del Govern de les Illes Balears practicó liquidación - en fecha 30.05.2005- por el ITPyAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales, al considerar que la transmisión documentada en escritura de 24 de junio de 2003 estaba sujeta a dicho impuesto y no al IVA, obviamente y en congruencia con ello, no podía emitir liquidación por el IAJD al tipo del 1,5%, porque sería una actuación contradictoria con la anterior. Esto es, o consideraba que la operación estaba sujeta a ITP y por tanto no revisaba la liquidación por AJD al tipo 0,5%, o bien aceptaba que la operación no estaba exenta de IVA y por tanto giraba liquidación por AJD al tipo 1,5%, pero no podía sostener conjuntamente las dos opciones al ser incompatibles. Esta imposibilidad -por incompatibilidad- es la que determina que no corriese el plazo de prescripción para liquidar por la segunda opción.

A partir del momento en que adquiere firmeza la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears determinando que la compraventa queda sujeta y no exenta al IVA, la oficina gestora del ITPyAJD queda en condiciones de liquidar el impuesto modalidad AJD al tipo del 1,5 % (frente al 0,5% autoliquidado) y al amparo de lo dispuesto en el art. 3.2 de la Ley balear 11/2002, de 23 de diciembre. Que no estuviese en condiciones de liquidar al tipo 1,5% sino hasta la firmeza de la resolución del TEAR evidencia que no corría el plazo para liquidar.

Pese a que el art. 67.1º de la LGT/2003 -relativo a la interrupción del plazo de prescripción de tributos incompatibles que graven una misma operación hasta la resolución firme que dirima el tributo procedente- venga referido al supuesto del plazo para interesar la devolución de ingresos indebidos, el mismo criterio es de aplicación para el derecho a liquidar por modalidades distintas e incompatibles del mismo impuesto, que es lo que aquí ha ocurrido. »

Siguiendo el hilo del razonamiento expresado por la Sala de Baleares, es la incompatibilidad en este caso de ambos tributos, ITP y AJD, la que se encuentra en el sustrato de nuestra decisión, incompatibilidad que no desaparece hasta que el TEAR anula la liquidación por ITP, abriendo así paso a poder girar la liquidación por AJD al tipo correcto del 1,5%.

Ciertamente, no podemos considerar que la nueva liquidación por AJD al tipo del 1,5%, que se gira por la Administración tras la resolución del TEAR que anula la liquidación por ITP, haya sido dictada “en ejecución” de dicha resolución del TEAR, ejecución que quedaría consumada con la mera anulación de la liquidación por ITP. Pero no es menos cierto que aquella resolución del TEAR es la que abrió el paso a la Administración para corregir el error inicialmente cometido mediante la práctica de esta nueva liquidación por AJD, debiendo entenderse interrumpida la prescripción por las actuaciones anteriores vinculadas a la inicial liquidación por ITP anulada por el TEAR (que no lo ha sido por nulidad de pleno derecho) porque tales actuaciones, seguidas en relación con el mismo sujeto pasivo, recayeron sobre los mismos hechos con trascendencia tributaria y, por ello, no cabe negarles su finalidad de comprobación, calificación y liquidación de los mismos, poniendo de manifiesto, en definitiva, la intención de la Administración de no abandonar su derecho a liquidar esos mismos hechos con trascendencia tributaria.”

La sentencia cuenta con un voto particular, en el que se dice:

“La controversia se centra en la dudosa cuestión de si conforme al art 68.1.a) LGT 58/2003, las actuaciones para liquidación de un determinado tributo extienden su efecto de interrupción de la prescripción a la liquidación de un tributo distinto.

La redacción del precepto a fecha de liquidación del tributo, plantea en efecto dudas de interpretación, que estimo sin embargo, el legislador quiso despejar con la modificación introducida en la ley 7/12 (RCL 2012, 1759) en la redacción del art 68.1.a) LGT que según su exposición de motivos tiene por objeto clarificar el régimen jurídico de interrupción de la prescripción por aquellas actuaciones.

Pues bien, en su nueva redacción, el art 68.1.a) LGT añade a la anterior redacción que en nada modifica, la “aclaración” que a continuación se recoge con subrayado:

“(1)cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, (2)aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta (3)como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario”.

A la vista de la anterior redacción entiendo que el legislador ha establecido una regla general(1), y una excepción a dicha regla general(2) pero solo para un supuesto(3). De esta forma, la pregunta que se plantea en el caso de autos, de si interrumpe la prescripción la acción de la Administración dirigida inicialmente a una obligación tributaria distinta de la que procedía cuando el obligado tributario declaró correctamente, estimo debe ser negativa, pues de otra manera, quiebra el sistema de regla general y excepción regulado, haciendo superflua la acotación realizada en el punto(3), vaciando de contenido la aclaración que el legislador pretendía realizar.

En efecto, dado que la Administración tributaria actúa siempre, salvo error de carácter material o tipográfico, conforme a una interpretación razonable del derecho y con ánimo de preservar los intereses generales, si lo anterior fuera lo relevante, esto es, si bastara a los efectos de interrumpir la prescripción la actividad de la Administración aún en una aplicación desacertada pero razonable del derecho, hubiera bastado la aclaración por el legislador en el sentido de que la interrupción se produce “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta”, nada más; pero conforme a lo expuesto, al añadir la acotación numerada como (3), no parece que sea este el criterio que ha seguido el legislador, sino el de entender que para interrumpir la prescripción, la Administración debe acertar en la calificación de los hechos, y que solo por excepción, la actuación desacertada también tendrá efecto interruptivo cuando el error haya sido en parte, por así decirlo, en consideración del legislador, provocado por la actuación del obligado tributario que declaró incorrectamente.”

Segundo. Tras una exposición de los hechos acaecidos hasta la sentencia objeto de impugnación, la representación procesal de PROMOCIONES PRY PRYCONSA, S.A. expone como sentencias de contraste las de las Salas de lo Contencioso- Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia:

- De Madrid, de fecha 30 de abril de 2003, dictada en el recurso contencioso-administrativo 197/2001.
- De la Comunidad Valenciana, de 13 de enero de 2009 (PROV 2009, 252862), correspondiente al recurso contencioso-administrativo 4188/2006.
- De la Comunidad Valenciana, de 11 de enero de 2002 (PROV 2002, 159768), dictada en el recurso contencioso-administrativo número 3700/1998.
- De Galicia, de 31 de octubre de 2007 (PROV 2008, 229072), que resolvió el recurso contencioso-administrativo 7756/2006.
- De Galicia, de 20 de diciembre de 2007, dictada en el recurso contencioso-administrativo 7624/2006.
- De Galicia, de 10 de junio de 2009, dictada en el recurso contencioso administrativo 16979/2009.

Tras sostener la igualdad de hechos, fundamentos y pretensiones, se aduce en defensa de la posición de la recurrente el contenido del voto particular a la sentencia impugnada antes transcrito.

Se afirma que la sentencia recurrida en casación para la unificación de doctrina no puede tener amparo jurídico alguno porque liquidar Actos Jurídicos Documentados 9 años después de su devengo, cuando el único culpable es la Administración, es del todo inaceptable, añadiéndose que notificó una liquidación provisional no ajustada a Derecho, transcurridos más de tres años desde su devengo (el 2 de febrero de 2004), liquidación que fue impugnada ante el TEAR en 13 de mayo de 2004, que resolvió a favor del contribuyente en 21 de noviembre de 2008, lo cual supone, de un lado, que además de tardar más de tres años en comprobar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, la Administración lo hizo de forma incorrecta y, de otro, que el TEAR tardó en resolver más de cuatro años y medio, excediendo el plazo máximo establecido en un año por la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945). Y pese a ello, “la Administración dicta una liquidación que disfraza de ejecución de la Resolución de la reclamación 28/07492/04.”

Se concluye el recurso resaltando que en el expediente administrativo se puede advertir que desde la fecha del otorgamiento de la escritura pública objeto de gravamen, en 26 de julio de 2000, hasta la fecha de la notificación de la liquidación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, en 3 de julio de 2009, transcurrieron más de 9 años, y, por consiguiente, se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Tercero. El Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid, tras una referencia superficial a falta de identidad, opone:

- Que la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha sido superada por otras posteriores.
- Que respecto de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana no existen otras posteriores a las traídas para contraste, “por lo que no sabemos cual sería el sentido de su fallo en caso de que se le plantease a día de hoy una cuestión de problemática similar”. A ello añade que la sentencia de 11 de enero de 2002 (PROV 2002, 159768), se refiere a un hecho imponible anterior a la entrada en vigor de la actual legislación (Ley 1/93, de 24 de noviembre) y que la sentencia de 13 de enero de 2009 (PROV 2009, 252862), no es el mismo que el que se dirime en el presente caso, ya que se trata de una liquidación sobre escritura pública de cese de condominio sobre determinado inmueble, mientras que en el presente caso se trata de una compraventa de un inmueble que debió estar sujeta a IVA y no a Transmisiones Patrimoniales.
- En cuanto a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia se aduce que el propio recurrente reconoce que se trata de impuestos distintos, de modo que desde su punto de vista, no se dan las estrictas equivalencias que deben cumplirse para la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina: “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones no es una modalidad del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que en este caso, y a diferencia del presente supuesto, sí que se trata de impuestos totalmente diferentes.”
- En los casos de la Comunidad Valenciana y de Galicia, no se puede aplicar lo dispuesto en la Ley 24/1999, de 27 de diciembre (LCM 1999, 622 y LCM 2000, 59), de Medidas Fiscales y Administrativas, de la Comunidad de Madrid.

Cuarto. El Abogado del Estado justifica su solicitud de desestimación en la argumentación expuesta en la sentencia impugnada.

Quinto. Comenzamos nuestra respuesta al motivo de casación formulado señalando que, con referencia al plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación (artículo 66.a) de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria de 2003), en el momento de práctica de la liquidación de 3 de junio de 2009, el artículo 68 establece:

“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

- Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.
- Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

Pues bien, como se dijo en la Sentencia de 19 de abril de 2006 (RJ 2006, 6758) (Recurso de casación en interés de la ley número 58/2004), la apreciación de la prescripción requiere al menos dos requisitos: 1º. - Que haya silencio en la relación jurídica que prescribe, pues el precepto se refiere claramente a “cualquier acción” administrativa -expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica; 2º. - Que la norma jurídica reconozca la prescripción que se declara.

Ciertamente que la doctrina legal sentada en la Sentencia a la que acabamos de referirnos, es la de que «La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos».

Ahora bien, en el presente caso, no podemos mantener la existencia de actividad de la Administración Pública, porque su actuación no fue encaminada a la liquidación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, sino a la de un impuesto totalmente diferente, como es el Transmisiones Patrimoniales, en cuanto grava las de carácter oneroso, por más que ambos se encuentren regulados en el mismo texto normativo.

Por ello, y con razón, en algunas de las sentencias aportadas para contraste se afirma que la liquidación practicada en segundo lugar, en este caso por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, es una liquidación “ex novo”, girada cuando había transcurrido el plazo de prescripción, por cuanto la actuación de la Administración liquidando por Transmisiones Patrimoniales no surte efectos interruptivos de la misma.

Lo expuesto hasta aquí nos conduce a dar la razón al voto particular de la sentencia antes transcrito, que utiliza como criterio interpretativo el que deriva de la modificación del artículo 68 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) por Ley 7/2012, de 13 de octubre (RCL 2012, 1759).

En efecto, si para interrumpir la prescripción en el caso de impuestos distintos e incompatibles bastara la actividad de la Administración aún cuando fuera en cualquier actuación desacertada o errónea, hubiera sido suficiente que en la modificación

de la redacción del artículo 68 de la Ley General Tributaria por Ley 7/2012, de 13 de octubre, se indicara que la interrupción de la prescripción se produce “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta”. Sin embargo, resulta patente que no ha sido así, sino que la referida Ley exige que esa actuación tenga su origen en una incorrecta declaración del obligado tributario.

En efecto, el artículo 68, tras la Ley indicada, quedó redactado en la siguiente forma:

“ 1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.”

Por tanto, es patente que el legislador considera que cuando se trata de impuestos distintos, solo la actuación errónea de la Administración basada en incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción y no, por el contrario, cuando la causa de aquella sea otra distinta de la expresada.

De esta forma, no habiendo existido efecto interruptivo y habida cuenta de que según las fechas que se hacen figurar en el primero de los Antecedentes, habían transcurrido más de cuatro años desde la realización del hecho imponible cuando se giró la liquidación última por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, procede considerar prescrito el derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria con origen en la escritura pública de compraventa de inmuebles de 26 de julio de 2000.

Por lo expuesto, debemos estimar el recurso de casación y anular la sentencia impugnada, lo cual, a su vez, impone la obligación de resolver lo que proceda dentro de los términos en que se plantea el debate (artículo 95.2.d) en relación con el 97.7, ambos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741)).

Y ello debe hacerse estimando el recurso contencioso-administrativo y anulando la liquidación girada, lo que debe hacerse sin imposición de costas ni el recurso de casación ni en la instancia.

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

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 3625/2014, interpuesto por D^a María del Rocío Sampere Meneses, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la mercantil PROMOCIONES Y CONSTRUCCIONES PYC PRYCONSA , contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 29 de mayo de 2014 (PROV 2014, 250413) , dictada en el recurso contencioso-administrativo número 1051/2011. Sin costas.

SEGUNDO. Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo 1051/2011, anulando la liquidación girada y las resoluciones administrativas que la confirmaron. Sin costas.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LEGADO CON LIMITACIÓN. (CONSULTA N° V0833-15 DE 13 DE MARZO DE 2015)

Se otorga testamento que instituye herederos a los legitimarios en los bienes de la herencia y que con respecto a uno de los bienes (hotel) dispone un legado de dinero a favor de los mismos en el caso en el que en un plazo máximo de tres años desde su fallecimiento, el albacea venda el hotel a un tercero en las condiciones establecidas en dicho testamento. En el caso de que esta venta no se lleve a cabo, su voluntad es constituir legado respecto del hotel a favor de determinadas entidades sin ánimo de lucro (nunca a favor de sus hijos).

(...) el fallecimiento de la causante determinará el comienzo del plazo de declaración o autoliquidación, mientras que el devengo del impuesto determinará el nacimiento de la obligación tributaria principal. En otras palabras, la presentación de la declaración deberá realizarse en general en el plazo de seis meses desde el fallecimiento de la causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que en general coincidirá con el fallecimiento de la causante, pero que quedará diferido al momento en que se cumpla la condición o desaparezca la limitación si la efectividad de la adquisición se halla suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, como es el caso del legado en cuestión.

(...) no hay un nuevo plazo para la declaración o autoliquidación, porque de entrada ya tuvo que declararse tanto la herencia como el legado condicional. Lo que sí tendrán que hacer los legatarios, una vez cumplida la condición suspensiva (venta del hotel) es una declaración o autoliquidación complementaria, para efectuar el pago correspondiente al legado.

(...)

Por lo tanto, en el caso del legado la base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada legatario (valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles). En este caso, dado que el legado será de una cantidad dineraria, su importe será la base imponible.

(...)

La base imponible a tributar en la declaración o autoliquidación complementaria será la correspondiente al legado, si bien el tipo efectivo de gravamen será el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del nuevo devengo (venta del hotel) a la base imponible total de la sucesión, es decir, a la suma de la herencia más el legado. Es decir, la cuota tributaria correspondiente al legado será la resultante de aplicar a la base liquidable de la actual adquisición (el legado), el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones de la sucesión.

TITULARIDAD DE LOS FONDOS DEPOSITADOS EN UNA CUENTA ABIERTA A NOMBRE DEL CAUSANTE Y OTRA PERSONA. (CONSULTA N° V1337-15 DE 29 DE ABRIL DE 2015)

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por tanto, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta.

La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, "... a la muerte de un cotitular, ... y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos ».

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro -u otros- deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía a la fallecida, que debe integrarse en el caudal relicto de la causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 ("La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte") y 661 ("Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones") del Código Civil.

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, no es posible establecer a priori el porcentaje del dinero depositado en la cuenta que corresponde a cada uno de los cotitulares de dicha cuenta, ya que la titularidad dominical sobre el dinero vendrá determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

DONACIÓN DINERARIA EFECTUADA MEDIANTE TRANSFERENCIA INTERNACIONAL.

(CONSULTA Nº V0856-15 DE 18 DE MARZO DE 2015)

Una donación dineraria realizada por una persona física residente fiscal en España a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España, siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

La Administración tributaria competente para la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a una donación dineraria recibida en España por una persona no residente es la Administración tributaria del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-Sucesiones no residentes).

DONATARIO RESIDENTE EN SUIZA. (CONSULTA Nº V1081-15 DE 8 DE ABRIL DE 2015)

Los residentes en Suiza están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real, es decir, que solo tributarán por la adquisición de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Los sujetos pasivos del impuesto residentes en terceros países distintos de los Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exclusivamente con arreglo a la LISD y su normativa de desarrollo, sin que les resulte aplicable la normativa de ninguna Comunidad Autónoma.

DONACIÓN A SUS CINCO HIJOS LA NUDA PROPIEDAD DE SUS ACCIONES.

(CONSULTA Nº V1123-15 DE 13 DE ABRIL DE 2015)

El supuesto planteado en el escrito es el de la donación de la nuda propiedad de las participaciones del donante en determinada entidad mercantil. Dado que existe un grupo de parentesco con uno de sus hijos, titulares entre ambos del 100% del capital y el descendiente ejerce funciones directivas en la entidad, percibiendo, por ello, el nivel de remuneraciones establecido en el precepto, procederá la exención en el impuesto patrimonial.

En el momento de la consolidación del dominio, como consecuencia del fallecimiento del usufructuario, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, 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 (B.O.E. del 10 de abril), 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.
(...)

Por lo tanto, debe concluirse que en los casos de donación de la nuda propiedad de las participaciones sociales que disfrutaban de la referida reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará el mismo tratamiento fiscal que en los casos de transmisión de la plena propiedad de las mismas, y, en consecuencia no habrá ganancia o pérdida patrimonial a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE ENTIDAD CUYO OBJETO SOCIAL ES EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

(CONSULTA Nº V1270-15 DE 27 DE ABRIL DE 2015)

En la donación de participaciones de entidad cuyo objeto social es el arrendamiento de inmuebles, teniendo para ello oficina afecta desde el inicio de la actividad y persona contratada con contrato laboral y a jornada completa desde 1 de agosto de 2014 nos remitimos al epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar se señala, a propósito de la conciliación de los distintos devengos entre dicho impuesto y el de Patrimonio, que los requisitos exigidos referidos al porcentaje familiar de control y percepción de determinado nivel de rentas –letras b) y c) del artículo y apartado reproducido- ha de tomarse en cuenta el periodo impositivo anterior a la donación dado que esta no interrumpe el periodo impositivo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De igual forma, habrá de tomarse igual periodo anterior a efectos del cumplimiento de lo previsto en la letra a), es decir, el del ejercicio de actividad económica porque, de lo contrario, se llegaría al absurdo de que la aplicabilidad de la reducción quedaría condicionada al siguiente devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, al finalizar el ejercicio en que formalizase la donación.

Siendo esto así y en contestación a la doble consulta formulada, habría que tomar en consideración el ejercicio 2014 y dado que en éste durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad del activo no estuvo afecto a actividades económicas no se entenderá, a efectos de lo previsto en el precepto reproducido, que la entidad realizó una actividad empresarial y, consiguientemente, al no existir derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, tampoco procedería la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 ni la autonómica mejorada del artículo 21.2 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

ACTA DE NOTORIEDAD PARA LA INSCRIPCIÓN DE UN EXCESO DE CABIDA, RECTIFICANDO LA SUPERFICIE Y ADECUÁNDOLA A LA REALIDAD Y AL CATASTRO, PERO SIN MODIFICAR LOS LINDEROS NI AFECTAR A NINGUNA FINCA COLINDANTE. (CONSULTA Nº V0685-15 DE 3 DE MARZO DE 2015)

En principio, la constatación de un exceso de cabida, en base a los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no supone la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración. No obstante lo anterior, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto. Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida, no está sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

COMPRAVENTA DEL 50% DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA ENTIDAD QUE ES UNA PROMOTORA QUE TIENE COMO ÚNICO ACTIVO UN SOLAR EN UNA URBANIZACIÓN. (CONSULTA Nº V0781-15 DE 10 DE MARZO DE 2015)

Compraventa del 50% de las participaciones sociales de una entidad que es una promotora que tiene como único activo un solar en una urbanización, sobre el que, en estos momentos, se está construyendo una vivienda unifamiliar que, una vez finalizada, la sociedad pretende destinar a uso propio de sus socios:

En el supuesto planteado, en el que el único bien incluido en el activo de la entidad de la que se transmiten las participaciones no puede ser considerado bien afecto a la actividad empresarial de la misma, será de aplicación la excepción a la exención prevista en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 108 de la LMV y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin exención, sin perjuicio de que el consultante pruebe la inexistencia del ánimo de elusión, cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, debiendo plantearse en el procedimiento de gestión correspondiente .

ADQUISICIÓN DE UNA CUARTA PARTE DE LOS DERECHOS HEREDITARIOS DE SU HERMANO.

(CONSULTA Nº V0794-15 DE 12 DE MARZO 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, determina en la letra A) de su apartado 1 y en su apartado 5 lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo 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. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Según establece el artículo 10.1 del mismo texto legal, la base imponible de la cesión de los derechos de la herencia está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Por otro lado, en el supuesto planteado, habrá que atender al valor real de los bienes que componen la herencia y se aplicará el tipo de gravamen correspondiente a los bienes que la componen.

Finalmente, deberá presentar las autoliquidaciones en función de los bienes que compongan la herencia de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

ADQUISICIÓN ONEROSA, POR SU ARRENDATARIO, DE UNA FINCA RÚSTICA INTEGRADA EN UNA EXPLOTACIÓN GANADERA PENDIENTE DE SU CALIFICACIÓN COMO PRIORITARIA CONFORME A LA LEY 19/1995.

(CONSULTA Nº V0828-15 DE 13 DE MARZO DE 2015)

De la simple confrontación del supuesto de hecho expuesto en el escrito de consulta y los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995, han de ser objeto de una interpretación literal y estricta, resulta que la operación proyectada y que, según el propio escrito, se llevó a efecto antes de finalizar el año 2014, no encaja en los supuestos de los artículos 9, 11 y 20 de la Ley 19/1995:

La compra por el arrendatario de una finca rústica integrada en una explotación agraria pendiente de su eventual calificación como prioritaria no se realiza “...en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición...” (art.9), ni se realiza “...en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición...” (art.11) ni tampoco se lleva a cabo “...en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria...” (art.20).

Pero es que, además, y con independencia de que la transmisión de la finca rústica no se ajusta a la literalidad de los tres preceptos, cabe señalar que tampoco lo hace a la finalidad que tales beneficios fiscales pretenden.

Concretamente, el espíritu del reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley, que no es otro que el de mantener la integridad o ampliación de tales explotaciones o, como dice la jurisprudencia, el de favorecer la constitución o consolidación de explotaciones agrarias. Se trata, por así decirlo, de una exigencia de naturaleza económica y no jurídica.

Sin embargo, en el caso del escrito de consulta, la adquisición “mortis causa” se referiría a las parcelas donde se lleva a cabo la explotación, que seguiría siendo la misma que antes, si bien el o los adquirentes pasarían a ser, como consecuencia de una operación de naturaleza estrictamente jurídica, propietarios de las parcelas en las que desarrollan la explotación prioritaria”.

Por todo lo hasta aquí expuesto, esta Dirección General considera inaplicables los beneficios fiscales citados a la adquisición de finca rústica a que se refiere el escrito de consulta y, en consecuencia, no procedería en el momento de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la aplicación cautelar de los mismos, máxime cuando, en cualquier caso, para la “obtención de los beneficios fiscales establecidos en esta Ley” sería precisa la acreditación como prioritaria de la explotación mediante certificación expedida por la Comunidad Autónoma correspondiente, tal y como resulta del artículo 15 de la Ley 19/1995.

En tal caso, si la certificación autonómica reconociese ese carácter en el momento del devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se hubiere liquidado en su día procedería, en su caso, la devolución de ingresos indebidos.

EXTINCIÓN DE UN USUFRUCTO CONSTITUIDO EN FAVOR DE LOS DOS CÓNYUGES SIMULTÁNEAMENTE.

(CONSULTA N° V0855-15 DE 18 DE MARZO DE 2015)

En los casos en que el desmembramiento de la propiedad sea a título oneroso, siempre que la consolidación se produzca por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, a los nudos propietarios, se les exigirá, en ese momento, el impuesto por los mismos conceptos y título por los que adquirió la nuda propiedad, es decir, con sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Asimismo, en la constitución de un usufructo en favor de varias personas, el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje, es decir, con arreglo a la edad del más joven, con independencia de que se trate de usufructos sucesivos o simultáneos.

Finalmente, en la extinción de un usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, no se practicará liquidación alguna por el fallecimiento del primero de los cónyuges y sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último de ellos.

PERMUTA. (CONSULTA N° V0903-15 DE 23 DE MARZO DE 2015)

Entidad mercantil titular de un terreno que tiene previsto suscribir con un ayuntamiento un convenio, en virtud del cual, el ayuntamiento va a adquirir el terreno calificado como espacio libre público. A cambio de dicha entrega, la consultante recibirá un terreno propiedad del Ayuntamiento calificado como suelo urbano no consolidado.

La operación planteada tiene la consideración de permuta, cambio de cosa por cosa, en la que se producen dos transmisiones de bienes inmuebles:

- por un lado, la transmisión del terreno del Ayuntamiento a la consultante, y
- por otro lado, la transmisión del terreno de la entidad consultante al Ayuntamiento.

Centrándonos en esta segunda operación, la entrega del terreno estará exenta en la medida en que se destine a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

La cuestión de si la transmisión de un determinado inmueble debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), o por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), depende de la naturaleza que ostente el transmitente del bien.

Es decir, si nos encontramos ante la transmisión de un bien efectuada por un no empresario o profesional, o que, aun siéndolo, el bien transmitido no forma parte de su patrimonio empresarial, en ambos casos se tratará de una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, conforme al artículo 7.1.A).

Si por contrario, el transmitente fuese empresario o profesional y se tratase de un bien integrado en su patrimonio empresarial o profesional, dicha transmisión constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, salvo en los supuestos de excepción establecidos en el artículo 7.5 anteriormente transcrito.

La no sujeción de dicha transmisión por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas permitiría, en caso de que la operación se documente en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

Tanto si la operación tributa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por la cuota variable del documento notarial, la condición de sujeto pasivo recaerá en la entidad consultante, por su condición de adquirente, de conformidad con los artículo 8.a) (para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas), y 31.2 (en cuanto a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales).

Por tanto, la transmisión por la sociedad consultante del terreno al Ayuntamiento, efectuada como consecuencia de una operación de permuta, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales de aquella.

No obstante la sujeción de la referida entrega al Impuesto, podría resultar exenta en virtud de lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992

De resultar exenta la operación, podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por la Ley 28/2014, en cuanto a la renuncia a la exención.

En el supuesto de que se ejercitara la renuncia a la exención, el Ayuntamiento adquirente de los inmuebles se convertiría en sujeto pasivo del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84.Uno.2 letra e) de la Ley del Impuesto, que, tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, establece la inversión de sujeto pasivo para las siguientes entregas:

“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.
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.”

PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN: SEPARACIÓN DE COMUNERO Y COMPRA DE PARTICIPACIONES.

(CONSULTA Nº V0940-15 DE 26 DE MARZO DE 2015)

Disolución de una comunidad de bienes, adjudicando al condueño 1 la plena propiedad de la finca 1, a los condueños 2 y 3 la plena propiedad de la finca 2, y el condueño 4 percibirá dinero de los tres hermanos por el valor de su cuota de participación.

De acuerdo con el artículo 4 del TRLITPAJD, son varias las convenciones sujetas al impuesto separadamente, por otra parte, conforme al artículo 2.1 del TRLITPAJD transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, con independencia de la denominación que se haya dado a la misma, que en realidad no es una disolución de comunidad de bienes, sino que, por una parte, se produce la separación de un comunero y por otra parte una compra de las cuotas por parte de dos comuneros al tercero.

Pasamos a analizar las dos convenciones:

- Separación de comunero:

En cuanto a la adjudicación a uno de los hermanos (condómino 1) de uno de los inmuebles, el que tiene menor valor, en proporción a su participación, llevándose la parte que le corresponde en la comunidad, lo que se produce realmente es la separación de uno de los comuneros; dicha separación en realidad no es una transmisión, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte.

Así se desprende de la jurisprudencia del tribunal supremo, de la que se puede citar la sentencia de 28 de junio de 1999, en cuyo fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, afirma que:

“La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente”.

En consecuencia, si efectivamente el hermano que se separa se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota de condominio, no estará transmitiendo nada a los otros comuneros. Es decir, los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando un inmueble que le corresponde por su participación en la comunidad de bienes.

Esta separación de comunero estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, por la parte que se lleva, al no haber realizado la comunidad de bienes actividad empresarial y aunque hay un exceso de adjudicación, al ser inevitable y compensarse en dinero no tributará como transmisión patrimonial onerosa.

La base imponible será el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto pasivo el condómino 1.

- Compra de participaciones:

Respecto a los tres hermanos (condóminos, 2, 3 y 4) y a la disolución de la comunidad de bienes que manifiestan se produce, la operación que se pretende realizar, no es una disolución de comunidad de bienes, ya que el Código Civil define la comunidad de bienes en su artículo 392, cuyo párrafo primero dispone que:

“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”; precisamente el hecho de que el inmueble permanezca en pro indiviso entre dos hermanos es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes.

En realidad nos encontramos ante una compra por parte de los dos hermanos (condóminos 2 y 3) de la cuota de participación al otro hermano (condómino 4), lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, como transmisión de inmueble por la parte que adquieren a la cual queda sujeta dicha operación. Serán sujetos pasivos del impuesto los condóminos 2 y 3.

Caso distinto sería que el inmueble se adjudicara uno de ellos a cambio de compensar en dinero al resto de los hermanos, en cuyo caso sí que se daría la disolución de la comunidad de bienes, en la que se produciría un exceso de adjudicación inevitable que no tributaría como transmisión patrimonial onerosa y la operación tributaría por actos jurídicos documentados como disolución de comunidad de bienes, siendo sujeto pasivo el condómino que resultara adjudicatario del inmueble.

Por otra parte habrá que tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD: "La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca." Por lo tanto debe advertirse que los valores a tener en cuenta no son los valores de adquisición de los inmuebles, si no el valor real que estos tengan en el momento de realizar la operación.

PRÉSTAMO CONCEDIDO A SU HIJO. (CONSULTA Nº V0952-15 DE 26 DE MARZO DE 2015)

Los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso en el que se trata de un préstamo de carácter familiar concedido por un padre a su hijo, estará sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) y 5 del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

No obstante lo anterior, esta exención no exige de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponibles, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

ADQUISICIÓN DEL DERECHO DE USO DE UNA PLAZA DE APARCAMIENTO PARA RESIDENTES A CAMBIO DE UNA CONTRAPRESTACIÓN DE 7.000 EUROS. (CONSULTA Nº V0684-15 DE 3 DE MARZO DE 2015)

Tanto si el consultante toma como base imponible para la práctica de la autoliquidación del ITP y AJD el valor de la contraprestación como si aplica la valoración económica de la plaza según el Ayuntamiento de Madrid, en cualquiera de los dos casos la Administración tendrá la facultad de practicar comprobación de valores para determinar el valor real del derecho transmitido.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el Impuesto ITP y AJD es un tributo estatal cuyo rendimiento se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas con el alcance y condiciones establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Con relación a los impuestos cedidos la Ley 22/2009 establece que con carácter general corresponde al Estado la titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos.

No obstante, la propia ley permite que las Comunidades Autónomas asuman ciertas competencias normativas y establece que las mismas se harán cargo, por delegación del estado, de aquellas competencias que sean necesarias para la gestión de los tributos cedidos, exceptuando de dicha delegación "la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias".

En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 49.1 de la Ley 22/2009 permite a las Comunidades Autónomas regular determinados tipos de gravamen, entre los que se incluye, conforme al artículo 55.2 de dicha norma, el tipo aplicable a las transmisiones de bienes muebles e inmuebles y a la constitución y cesión de derechos reales (excepto los de garantía) que recaigan sobre dichos bienes.

Por tanto, este Centro Directivo carece de competencia para pronunciarse sobre la aplicación del tipo impositivo aplicable en el supuesto planteado, correspondiendo a la Comunidad Autónoma de Madrid la contestación de la consulta sobre dicho extremo.

SUSPENSIÓN DE LA PRÁCTICA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN. (CONSULTA N° V1078-15 DE 8 DE ABRIL DE 2015)

Se interponen recursos de reposición, solicitando la suspensión de los acuerdos de encomienda de la gestión de los servicios públicos y, paralelamente, la Diputación Provincial de Jaén acepta las encomiendas de gestión de los servicios públicos realizadas por los ayuntamientos.

El artículo 102 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece que:

“1. El plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de 30 días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato. Cuando se trate de documentos judiciales se entenderá causado el acto o contrato en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial.

2. Cuando acerca de la transmisión de bienes y derechos se promueva litigio, no se interrumpirá el plazo de presentación, pero el sujeto pasivo podrá suspender la práctica de la autoliquidación desde la interposición de la demanda hasta el día siguiente en que sea firme la resolución definitiva que ponga término a aquél”.

Por lo que manifiesta en el escrito de la consulta, la entidad no se haya envuelta en ningún litigio, ya que no ha habido ninguna demanda, o por lo menos no lo manifiesta en el escrito de la consulta, por lo que no se podrá aplicar el apartado 2 del artículo 102 del reglamento del impuesto.

No obstante, se advierte que lo expuesto hasta aquí se refiere a la normativa del Estado, regulada en el reglamento del impuesto.

No obstante, las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias normativas para regular los aspectos de gestión y liquidación del impuesto, quienes, además, de acuerdo con lo previsto en el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, ostentan competencias normativas sobre la gestión y liquidación de este tributo, por lo que puede que la Comunidad Autónoma de Andalucía haya establecido otras reglas sobre dicha cuestión.

ELEVACIÓN A PÚBLICA DE UNA ESCRITURA EN LA QUE REALIZAN LA SEGREGACIÓN DE DOS FINCAS DE LA FINCA MATRIZ Y LA ADJUDICACIÓN DE CADA UNA DE LAS FINCAS SEGREGADAS A CADA UNO DE LOS HERMANOS, QUEDANDO LA FINCA MATRIZ EN PROINDIVISO. (CONSULTA N° V1308-15 DE 28 DE ABRIL DE 2015)

En la escritura que pretenden realizar se dan dos convenciones que tributarán cada una de manera independiente:

- La segregación de las dos fincas tributará por actos jurídicos documentados.
- La permuta por parte de los hermanos copropietarios de sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre unos inmuebles, constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que pueda entenderse que se extingue la comunidad de bienes al permanecer una finca en copropiedad por los dos hermanos.

Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

NOVACIÓN DE UNA HIPOTECA DE MÁXIMO. (CONSULTA N° V0844-15 DE 17 DE MARZO DE 2015)

En el caso planteado, nos encontramos ante una hipoteca de máximo en garantía de relaciones comerciales entre sociedades, calificada como Hipoteca Flotante por la reiterada doctrina de la Dirección General de Registros y del Notariado y para que pueda ser inscrita, las obligaciones tienen que estar plenamente determinadas cuando se constituye, y como tal, se deben reflejar en la inscripción.

El Código Civil distingue entre las novaciones modificativas y las extintivas.

A este respecto el artículo 1203 del Código Civil establece que:

“Las obligaciones pueden modificarse:

1º Variando su objeto o sus condiciones principales.

2º Sustituyendo la persona del deudor.

3º Subrogando a un tercero en los derechos del acreedor.”.

A su vez, el artículo 1.204 del mismo texto legal establece que:

“Para que una obligación quede extinguida por otra que la sustituya, es preciso que así se declare terminantemente, o que la antigua y la nueva sea de todo punto incompatibles.”.

En el caso planteado no nos encontramos únicamente ante una novación subjetiva, sino ante una novación extintiva ya que también va a cambiar el objeto de la obligación, que, como se ha dicho anteriormente, tiene que estar plenamente delimitado en la inscripción inicial, por lo que se estará constituyendo una nueva hipoteca que necesitará una nueva inscripción y que será valuable, siendo la base imponible tal y como establece el apartado 1 del artículo 30 del TRLITPAJD, el importe total garantizado.

RENUNCIA A LA LICENCIA MUNICIPAL QUE OTORGA EL DERECHO A CONSTRUIR UNAS VIVIENDAS.

(CONSULTA N° V0854-15 DE 17 DE MARZO DE 2015)

El artículo 57.1 del TRLITPAJD determina en su apartado que:

“1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto.”

En el caso planteado no va a existir una nulidad, rescisión o resolución de un contrato que originó el hecho imponible, la escritura de declaración de obra nueva en construcción, sino que simplemente va a haber un reconocimiento a la renuncia por parte de la entidad consultante a construir los inmuebles que todavía no ha construido, circunstancia que no está contemplada en el artículo 57 del texto refundido del impuesto.

De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo considera que no concurren los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para proceder a la devolución de las cuotas del impuesto, por haberse devengado conforme a derecho y no producirse ninguno de los supuestos de devolución recogidos en la referida normativa.

CESIÓN DE PRÉSTAMOS O CRÉDITOS HIPOTECARIOS. (CONSULTA N° V0966-15 DE 26 DE MARZO DE 2015)

En las escrituras que documenten préstamos o créditos con garantía, la base imponible estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

Asimismo, en la cesión de préstamos o créditos hipotecarios la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, debiendo entenderse por tal la constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran establecido. A estos efectos, es irrelevante que el préstamo o crédito esté garantizado por una única hipoteca o por varias.

CAMBIO DE LA VINCULACIÓN, SIN CONTRAPRESTACIÓN, “PROPTER REM” POR LA DE “OB REM” DE UNA VIVIENDA DE PROTECCIÓN OFICIAL DE PROMOCIÓN PÚBLICA. (CONSULTA N° V1099-15 DE 9 DE ABRIL DE 2015)

¿Es posible vincular fincas de tal modo que constituyan un cuerpo de bienes unidos o dependientes entre si fuera de los supuestos del art. 8.3 LH? ¿o el art. 8 tiene a estos efectos carácter de numerus clausus?

El artículo 348 del Código Civil establece como contenido fundamental del derecho de propiedad la libertad de disposición.

Esta libertad, sin embargo, tiene determinadas limitaciones, tanto legales como voluntarias.

Una de estas limitaciones viene constituida por la llamada titularidad “ob rem”, construcción doctrinal admitida por esta Dirección General en diversas resoluciones (Ver R.3-9-1982 o 28-10-2013).

El artículo 8 de la Ley Hipotecaria regula los supuestos de fincas funcionales, como el de las explotaciones agrarias o industriales, o el de los edificios en régimen de propiedad horizontal, pero no propiamente las titularidades ob rem.

Existe vinculación “ob rem” entre dos (o más) fincas, cuándo se da entre ellas un vínculo que las mantiene unidas, sin que pueda separarse la titularidad de las mismas, que han de pertenecer a un mismo dueño, por existir una causa económica y a la vez jurídica que justifique dicha conexión, como una cierta relación de destino, dependencia o accesoriedad e incluso de servicio.

La consecuencia jurídica de ello es que los actos de transmisión y gravamen han de producirse sobre ambas fincas juntamente y no sobre una de ellas, y a favor de un mismo adquirente, en tanto se mantenga dicha vinculación.

Dado el carácter de excepción que presenta este vínculo, en la medida en que restringe el principio de libre disposición, es necesario que concurra una causa económica y a la vez jurídica que justifique dicha conexión, como una cierta relación de destino, dependencia o accesoriedad e incluso de servicio.

Los supuestos más frecuentes en la actualidad (al margen de las servidumbres prediales) se presentan en el ámbito de la propiedad horizontal, especialmente respecto de los elementos procomunales y los garajes en relación con las viviendas, pero no son exclusivas de tal ámbito, pudiendo cumplir su función institucional en el ámbito de las fincas y explotaciones rústicas.

Por tanto, si es posible la vinculación ob rem de varias fincas, siempre y cuando exista una causa que lo justifique.

No hay un límite impuesto por el artículo 8.3 LH, que se refiere a una cuestión distinta.

- ¿Supone tal vinculación la pérdida de independencia registral de las fincas vinculadas?

La respuesta es negativa. Las fincas vinculadas mantienen su folio registral; son fincas distintas, sin perjuicio de la vinculación de régimen jurídico.

Es más, presupuesto básico para la inscripción registral de la titularidad ob rem, es la previa inscripción de las fincas a que afecte.

- ¿Tiene acceso el pacto al Registro de la Propiedad o se limita a tener carácter obligatorio?

La vinculación ob rem, en tanto que afecta al contenido del derecho de propiedad, es inscribible en el Registro de la Propiedad, con todos los efectos de publicidad registral que ello implica.

- Diferencias entre la vinculación ob rem y propter rem.

Debe distinguirse la “titularidad ob rem” respecto de las obligaciones “propter rem”.

Ya se ha hecho referencia la “titularidad ob rem”. Su peculiaridad reside en que el titular registral de la finca vinculada no se determina directamente, sino a través de la titularidad de otra finca.

Por su parte, las “obligaciones propter rem” son aquellas con sujeto pasivo variable, porque se individualizan o determinan mediante la titularidad de un derecho real.

Es decir, el deudor-obligado es aquel que sea dueño o tenga un derecho real sobre una cosa, de modo que la obligación se transmite con ella.

El ejemplo más característico el de los pisos en propiedad horizontal, en los que el propietario está obligado a contribuir con los gastos de comunidad, según su cuota, independientemente de si vive o ha hecho uso de los servicios comunes (STS 14 de marzo 2000).

A la vista de lo expuesto, se puede concluir:

- Que solo puede establecerse una vinculación ob rem sobre dos o más fincas en caso de ser propietario de ambas.
- Que el establecimiento de dicha vinculación tiene acceso al Registro de la Propiedad.
- Régimen de tributación aplicable

Debemos de diferenciar entre dos operaciones susceptibles de gravamen:

- La Entidad X transmite a título gratuito, a los propietarios de las viviendas, la propiedad de finca ajardinada, respecto de la que hasta ese momento solo tenían una obligación “propter rem”.

La transmisión a título lucrativo de la finca ajardinada a los distintos propietarios de las viviendas constituye hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

La base imponible estará constituida por el valor neto, entendiéndose como tal el valor real minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

- El propietario de la vivienda y, ahora también propietario de una cuota parte de la finca ajardinada en virtud de la anterior transmisión, establece una vinculación ob rem sobre ambas fincas, de tal forma que no se puedan enajenar de forma independiente

La escritura de vinculación ob rem de dos o más fincas, al ser inscribible en el Registro de la Propiedad, está sujeta a la cuota variable del documento notarial por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ESCRITURA PÚBLICA DE NOVACIÓN Y AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO, EN LA QUE, ADEMÁS DE AMPLIAR EL CAPITAL DEL PRÉSTAMO PRIMITIVO, SE VA A NOVAR TANTO EL PLAZO COMO EL MÉTODO DE AMORTIZACIÓN.**(CONSULTA Nº V1168-15 DE 16 DE ABRIL DE 2015)**

Las modificaciones que se refieran al tipo de interés o a la alteración del plazo sí están amparadas por la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994, pero no el resto de las modificaciones permitidas por el artículo 4.2 de la misma, como es el caso de la ampliación o reducción de capital o la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo.

Por tanto, la referida escritura quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITPAJD no sólo en cuanto al importe de la responsabilidad hipotecaria aumentada a resultas de la ampliación del préstamo, sino por la total responsabilidad hipotecaria, incluyendo tanto la resultante de la ampliación como la anteriormente pendiente.

TRANSMISIONES DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS REALIZADAS POR ENTIDADES DE CRÉDITO, DOCUMENTADAS MEDIANTE ESCRITURA PÚBLICA, NO ENMARCÁNDOSE COMO OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN.**(CONSULTA Nº V1262-15 DE 27 DE ABRIL DE 2015)**

En estas operaciones la base imponible de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, estará constituida por la obligación o capital garantizado, esto es, por la total cantidad garantizada, que estará integrada por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran pactado como garantía.

Operaciones Societarias

TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO (GRUPOS DE SUCURSALES) POR UNA ENTIDAD FINANCIERA A FAVOR DE OTRA ENTIDAD DE CRÉDITO, REALIZADAS EN CUMPLIMIENTO DE SU PLAN DE RESOLUCIÓN Y LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA, AL AMPARO DE LA NORMATIVA DE REESTRUCTURACIÓN BANCARIA. (CONSULTA Nº V0696-15 DE 3 DE MARZO DE 2015)

En relación con la proyectadas operaciones de compras y ventas de sucursales, en tanto en cuanto, dichas operaciones se consideren como operaciones de reestructuración en los términos establecidos en el capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), estando, además, exentas de las otras modalidades de dicho impuesto, incluyendo en dichas exoneraciones las cesiones de préstamos y créditos incluidas en las operaciones definidas legalmente como de reestructuración.

Por otro lado, del escrito presentado resulta que la entidad consultante realizará la transmisión de diversas sucursales y oficinas bancarias. En la medida en que lo que se transmiten sean los activos, pasivos, derechos y obligaciones que cada oficina o unidad posea, se puede considerar que los mismos forman una universalidad de bienes capaz de desarrollar de manera autónoma una actividad empresarial.

En consecuencia, esta transmisión no se hallará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL POR FUSIÓN Y, POSTERIORMENTE, OTRA COMO CONSECUENCIA DE LA APORTACIÓN DE ACTIVOS. (CONSULTA Nº V0703-15 DE 3 DE MARZO DE 2015)

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 76, apartados 1, 2, 3 y 5, y 87 de la LIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, si la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Por otro lado, el supuesto planteado se trata de una operación de aportación de rama de actividad, en consecuencia, no se produce transmisión de valores alguna, sino un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica y capaz de funcionar por sus propios medios, conforme al artículo 76 de la LIS, por lo que la referida operación no quedará sometida al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, sin perjuicio de que pudiera proceder su aplicación si, conforme al apartado c) del segundo párrafo del artículo 108.2, se procediese a la transmisión de los valores que hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles antes de que hubiera transcurrido el plazo de tres años entre la fecha de aportación y la de transmisión .

**DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES, QUE HA REALIZADO UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL, ADJUDICANDO A LOS COMUNEROS EL ACTIVO EN FUNCIÓN DE SU PARTICIPACIÓN EN DICHA COMUNIDAD.
(CONSULTA N° V1153-15 DE 15 DE ABRIL DE 2015)**

La operación objeto de consulta, constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de disolución de sociedad.

Dicho esto, se le comunica que serán sujetos pasivos del impuesto los comuneros de la comunidad de bienes que se disuelve, es decir la consultante y sus hermanos, por los bienes y derechos que reciban; bien sean bienes muebles o dinero ya que parece que los inmuebles no han sido aportados a la comunidad de bienes, por lo que si no han sido aportados no pertenecen a la misma.

Deberán tributar al tipo del 1 por 100 por el valor real de los bienes y derechos recibidos y sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor real el importe de las deudas y gastos que asuma.

**TRANSMISIÓN POR LA SOCIEDAD A DE LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES QUE POSEE EN SOCIEDAD B (EL 40%), A UNA NUEVA ENTIDAD, SOCIEDAD C, PARTICIPADA AL 100% POR LOS SOCIOS DE SOCIEDAD A.
(CONSULTA N° V1192-15 DE 15 DE ABRIL DE 2015)**

Respecto a la posible aplicación de la modalidad de operaciones societarias en los supuestos de aportación no dineraria o de escisión financiera, resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 19.1.1º, 21, y 45.I.B) 10 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, pudiendo diferenciar dos supuestos:

- Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración

En aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, apartado 1, letra c) de su artículo 83, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, cuestión sobre la que, por otra parte, no corresponde pronunciarse a esta subdirección.

Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

- Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración

En aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que de resultar sujeta la operación en virtud del apartado 1 del artículo 19 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la fusión, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE DOS SOCIEDADES VINCULADAS CUYO OBJETO SOCIAL ES EL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES. (CONSULTA N° V1212-15 DE 17 DE ABRIL DE 2015)

El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.

Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015.

“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma”.

El concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada.

El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este Centro Directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, en relación con la primera sociedad objeto de fusión, el texto de la consulta establece que la misma se dedica al arrendamiento de inmuebles pero sin disponer de local ni personal para el desarrollo de tal función.

De tales hechos parece deducirse que se trata de una mera cesión de bienes inmuebles que no constituyen por si una unidad económica que sea susceptible de desarrollar una actividad de forma autónoma.

En consecuencia y, a falta de otros elementos de prueba, las transmisiones objeto de consulta estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

En relación con la segunda sociedad objeto de fusión, el texto de la consulta dispone que la misma se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles contando con una persona a tiempo completo y una oficina para el desempeño de tales funciones.

Para la consideración de existencia de una unidad económica autónoma debe realizarse, exclusivamente, desde los preceptos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y así, sólo podrá calificarse como tal, cuando el conjunto de los medios, humanos y materiales, transmitidos sea suficiente para considerar que se puede explotar una actividad empresarial o profesional de forma autónoma.

Del escrito presentado resulta que la consultante transmite un conjunto de bienes inmuebles junto con un local y persona empleada en la gestión de los mismos.

En tales condiciones parece que lo que se transmite es una unidad económica autónoma en la medida en que a través de dichos medios materiales y humanos se pueda gestionar la actividad inmobiliaria de arrendamiento.

En tal caso dicha transmisión quedaría no sujeta al Impuesto.

TRIBUTOS MUNICIPALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

- » Disolución de comunidad 67
 - » Disolución de condominio 67

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD. (CONSULTA V0940-15 DE 26 DE MARZO DE 2015)

Cuatro hermanos han decidido poner fin a la comunidad de bienes, adjudicando al condueño 1 la plena propiedad de la finca 1, a los condueños 2 y 3 la plena propiedad de la finca 1, a los condueños 2 y 3 la plena propiedad de la finca 2, y el condueño 4 percibirá dinero de los tres hermanos por el valor de su cuota de participación.

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos "mortis causa", donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia. O en su caso, por actos "inter vivos", por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos:

- La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos.
- Los comuneros deciden extinguir el condominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro.

En el primer caso, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

En el supuesto planteado por el consultante, se produce la extinción de la comunidad de bienes constituida por un acto inter vivos, originándose varios excesos de adjudicación que son compensados con la entrega de dinero.

Por tanto, las adjudicaciones que se han efectuado a raíz de la disolución de la comunidad de bienes no se han realizado en proporción a las cuotas de participación de las que eran titulares cada uno de los comuneros, originándose como consecuencia de ello, la sujeción al IIVTNU, ya que se efectúa la adjudicación de los bienes inmuebles a tres de ellos con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, siendo compensado el cuarto comunero económicamente.

Dicha sujeción al IIVTNU será en la parte proporcional que corresponda al exceso respecto a su cuota de participación, siendo el sujeto pasivo del impuesto el copropietario no adjudicatario (copropietario 4), de acuerdo con lo que dispone el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

DISOLUCION DE CONDOMINIO. (CONSULTA N° V0239-16 DE 21 DE ENERO DE 2016)

El consultante es propietario, junto con su ex mujer, de tres viviendas. En sentencia de divorcio de junio de 2014 se declaró el cese del proindiviso de dichos inmuebles. Actualmente pretende disolver el proindiviso de los mismos bien mediante auto judicial en ejecución de la sentencia de divorcio o bien mediante escritura notarial adjudicándose los tres inmuebles el consultante, habiendo preacordado con su ex mujer que el valor de mercado de cada finca es el importe pendiente de amortización de cada uno de los préstamos. Dichos préstamos correrían a cargo del consultante sin haber ningún pago en metálico.

Conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria “Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”, por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

Respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que:

“Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”

De lo anterior se desprende que las transmisiones que se produzcan como consecuencia de la ejecución de una sentencia de divorcio, es decir, en cumplimiento de lo acordado por el juez en un proceso de dicha naturaleza, no estarán sujetas al IIVTNU.

Tal y como señala el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 14 de abril de 2011 en su fundamento de derecho segundo, lo determinante es que las adjudicaciones de los inmuebles se verifiquen en el ámbito de un proceso de divorcio.

De lo que se concluye que, si la adjudicación de los bienes inmuebles sobre los que recae el proindiviso se realiza mediante auto judicial en ejecución de sentencia de divorcio, dichas adjudicaciones no se encontrarán sujetas al IIVTNU.

En relación a la segunda cuestión que plantea el consultante habrá que distinguir dos escenarios posibles:

- Si la extinción del condominio se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se producirá el devengo del IIVTNU. La división en este caso tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se producirá la sujeción al IIVTNU.
- Pero si por el contrario, la extinción del condominio se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al otro, se producirá un exceso de adjudicación que será gravado por el IIVTNU. En este supuesto, no existe una simple extinción del condominio con adjudicación proporcional a los partícipes, sino una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes respecto a su cuota de participación inicial.

Hay que destacar en relación a este último escenario que, **si la única forma posible de adjudicación de los bienes es adjudicárselos a un comunero con la obligación de compensar al otro, como consecuencia de que la cosa común resulte ser indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, en este supuesto no existirá exceso de adjudicación, ya que dicha adjudicación es el resultado de la necesidad de no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar.**

Las características descritas en el párrafo anterior relativas a la cosa común se han de entender, no referidas a cada uno de los bienes inmuebles individualmente considerados, sino en relación al conjunto de bienes que forman parte del condominio, de tal forma que sí se producirán excesos de adjudicación gravables en el IIVTNU si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de los bienes.

Este último criterio supone la modificación del que hasta este momento venía estableciendo este Centro Directivo (recogido entre otras, en la consulta vinculante V2669-10 de 13 de diciembre).

Así, y de conformidad con lo que dispone el apartado 1 del artículo 68 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cabe señalar lo siguiente:

En el caso de disolución de una comunidad de bienes “inter vivos” constituidas por un solo bien indivisible que se adjudica a uno de los comuneros, con compensación económica al otro/s, la jurisprudencia de los Tribunales en relación con la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de esta operación, puesta de manifiesto en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 y 30 de abril de 2010, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de octubre de 2005, Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de febrero de 2005 y Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de septiembre de 2013, es la siguiente:

“La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza

de garaje e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 402 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1061 del Código civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de la posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.”

Aunque las citadas sentencias de los Tribunales de Justicia se refieren al ITPAJD, este Centro Directivo considera que las mismas son trasladables al IIVTNU.

El Tribunal Económico-Administrativo Central viene a completar en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 29 de septiembre de 2011, el criterio anteriormente expuesto:

“Tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación, los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes (esto es, siempre que el exceso hubiera podido al menos evitarse) respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero. Esta excepción de indivisibilidad-inevitabilidad (de «obligación consecuencia de la indivisibilidad» en palabras del Tribunal Supremo) no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad.”

Por último, citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 18 de abril de 2013, que hace extensible el criterio expuesto al IIVTNU.

Conclusión: Si la disolución del condominio se realiza por auto judicial en ejecución de sentencia de divorcio, dichas adjudicaciones no se encontrarán sujetas al IIVTNU. Por otra parte, Si la extinción del condominio se produce por pacto de los ex cónyuges con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se producirá el devengo del IIVTNU, ahora bien, si se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al otro, se producirá un exceso de adjudicación que será gravado por el IIVTNU.

