

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- La tributación de los préstamos hipotecarios en el IAJD a la luz de los recientes vaivenes normativos y jurisprudenciales. *Juan Calvo Végez. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura*4

TEMAS FISCALES

- Resolución de 11 de enero de 2019, 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 201930

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Base imponible en el supuesto del ejercicio anticipado de la opción de compra.....52
- Procedimiento de gestión.....55

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos 61
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....66

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana73

TRIBUTOS MUNICIPALES



TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 4

La tributación de los préstamos hipotecarios en el IAJD a la luz de los recientes vaivenes normativos y jurisprudenciales

JUAN CALVO VÉRGEZ. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 4

La tributación de los préstamos hipotecarios en el IAJD a la luz de los recientes vaivenes normativos y jurisprudenciales

JUAN CALVO VÉRGEZ. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

1. Alcance de la sentencia del TS de 23 de diciembre de 2015.
2. Análisis de la posición del TC.
3. La evolución de la jurisprudencia de nuestros tribunales de justicia.
4. Alcance de la doctrina elaborada por la DGT.
5. Alcance del auto del TS de 15 de enero de 2018 y de las sentencias de la sala de lo civil del alto tribunal de 28 de febrero de 2018.
6. El cambio de criterio de la sala tercera del ts en sus sentencias de 16 y de 22 y 23 de octubre de 2018 y sus eventuales consecuencias.
7. La trascendencia de las sentencias del TS de 27 noviembre de 2018 y la reacción del ejecutivo a través de la aprobación del RDLey 17/2018, de 8 de noviembre.
8. A modo de conclusión.

1. Alcance de la sentencia del TS de 23 de diciembre de 2015

Como es sabido el art. 68 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD) establecía que *“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”*.

Lo dispuesto por el citado precepto reglamentario resultaba de aplicación a las escrituras de los préstamos o créditos hipotecarios que hubieran concedido cualquier entidad financiera en el desarrollo de su actividad, quedando su constitución sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) pero exentas del mismo, y sujetas a las cuotas fija y gradual de documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos

Documentados (IAJD). Adviértase por tanto que la normativa tributaria eximía de tributación a las entidades bancarias y determinaba que los titulares de los créditos hipotecarios quedaban obligados a tributar.

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 23 de diciembre de 2015 consideró nulas las cláusulas que imponen al consumidor todos los costes derivados de la concertación del contrato como consecuencia de la intervención notarial y registral y el pago de los tributos en los que el sujeto pasivo es el banco, tal y como sucede en determinados hechos imposables del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

El citado pronunciamiento dictado por la Sala de lo Civil del Alto Tribunal ignoró la jurisprudencia de la Sala Contencioso-Administrativa del propio Tribunal recogida, entre otras, en las Sentencias de 20 de enero, 20 de junio y 31 de octubre de 2006, de conformidad con la cual adquire la condición de sujeto pasivo del IAJD el adquirente

del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan¹. Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considerará adquirente al prestatario².

La citada Sentencia del TS de 23 de diciembre de 2015 parecía entrar en conflicto con lo señalado por el Alto Tribunal a través de sus Sentencias de 29 de junio de 2006, 7 de octubre del 2008, 20 de julio y 4 de noviembre de 2012 y 18 de mayo de 2016, en las que se defendía el criterio de que no corresponde a la jurisdicción civil entrar a conocer sobre la aplicabilidad o la procedencia de un impuesto determinado, el sujeto pasivo del mismo, su base imponible o el tipo aplicable, concurriendo en tales casos una falta de jurisdicción, ya que el conocimiento de tales cuestiones está reservado legalmente a la Administración Tributaria y, en su caso, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

De acuerdo con lo declarado por la Sala de lo Civil del TS en esta Sentencia 23 de diciembre de 2015 la entidad prestamista no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios

que interese y que, a través de la cláusula litigiosa, carga indebidamente sobre la otra parte contratante³. Y, teniendo presente la contravención de normas que en determinados aspectos tienen carácter imperativo así como la vulneración del art. 89.3 c) del Real Decreto Legislativo

al solicitante del servicio de que se trate o a cuyo favor se inscriba o se solicite una certificación, debiendo ser el prestamista quien presente interés a fin de obtener un título ejecutivo, obtener garantía real y procurar la posibilidad de una ejecución especial. Tal y como afirmó el TS en el citado pronunciamiento *“En lo que respecta a los tributos que gravan el préstamo hipotecario, nuevamente no se hace distinción alguna. El art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere (letra a); y en la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto (letra c), aclarando que, en la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el obligado será el prestatario (letra d). Por otro lado, el art. 15.1 del texto refundido señala que la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente, a los efectos de transmisiones patrimoniales, por el concepto de préstamo. Pero el art. 27.1 de la misma norma sujeta al impuesto de actos jurídicos documentados los documentos notariales, indicando el art. 28 que será sujeto pasivo del impuesto el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”*. Y, refiriéndose de manera específica al pago del IAJD, afirmó el Tribunal en la citada Sentencia que *“La entidad prestamista no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al impuesto sobre actos jurídicos documentados, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios que interese y que, a través de la cláusula litigiosa, carga indebidamente sobre la otra parte contratante. En su virtud, tanto porque contraviene normas que en determinados aspectos tienen carácter imperativo, como porque infringe el art. 89.3 c) TRLGCU, que considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario, la declaración de nulidad efectuada por la Audiencia es plenamente ajustada a derecho”*. Ya con carácter previo se había pronunciado en este sentido la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 4 de mayo de 2016. En relación con el alcance de este pronunciamiento opina FERNÁNDEZ-TRESGUERRAS, A., *“La cláusula de gastos en los préstamos hipotecarios”*, Iuris & Lex, núm. 149, 2017, pág. 9, que *“Habrá de tener presente una visión bifronte en relación a los gastos de la formalización. De una parte, los ya consumados, cuya eventual recuperación se basa en una prueba contextual que pueda ser aportada para fijar los efectos fijados, que habrán de determinar bien los Tribunales bien mecanismos extrajudiciales. De otra parte, los que a partir de la sentencia se generen en orden a una información comercial precontractual de la entidad sobre un futuro préstamo. Respecto de éstos debe evitarse, a fin de no limitar la función notarial, en el escenario normativo descrito, la posibilidad de quien paga elige, es decir, que las entidades por una mera razón de efectividad económica y ahorro de costes, cierren –aún más en las grandes ciudades– la posibilidad de elección de notario por el consumidor. Esta limitación crea un nuevo círculo alrededor del prestatario que no puede elegir a su notario, o en caso de carecer de una relación de confianza y profesional concreta, con aquel que le genere más confort por su proximidad o referencias”*.

1 Como es sabido al amparo de una doctrina tradicional consolidada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS ha de prevalecer un tratamiento unitario de la operación, prevaleciendo a tal efecto el préstamo, que absorbe a resultas de la realización del hecho imponible el otorgamiento de garantía hipotecaria a favor de la entidad financiera. En efecto, con motivo de la realización de esta clase de operaciones el préstamo absorbe a la hipoteca y es el prestatario, como parte interesada favorecida en la operación dada su condición de adquirente quien ostenta la condición de sujeto pasivo de AJD. Tal y como declaró el Alto Tribunal en su Sentencia de 27 de marzo de 2006 *“La jurisprudencia de esta Sala (...) señala que, en la Modalidad de documentos notariales del IAJD, ‘será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan’ y que ese adquirente del bien o derecho sólo puede ser el prestatario, no ya por un argumento similar al de la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, conforme ocurre en la modalidad de transmisiones onerosas –arts. 8º.d), en relación con el 15.1 del Texto Refundido y con el art. 18 de su Reglamento–, sino porque el ‘derecho’ a que se refiere el precepto es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque este se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía”*. En este mismo sentido pueden consultarse las SSTs de 23 de noviembre de 2001, 24 de junio de 2002, 14 de mayo de 2004 y 31 de octubre de 2006.

2 Cabe recordar que la citada Sentencia del TS de 23 de diciembre de 2015 declaró abusiva la cláusula en virtud de la cual una entidad bancaria repercutía los gastos de la operación al cliente al considerar que el camino procedimental hasta la total inscripción se desarrolla en beneficio exclusivo del prestamista, teniendo lugar así una limitación del efecto del contrato frente al derecho real constitutivo a causa de la inscripción y produciéndose además una falta de transparencia en la concertación de los préstamos. La nulidad declarada por el Tribunal alcanzaba al arancel de los notarios y registradores así como al IAJD en su Modalidad de Documento Notarial cuota variable (con determinadas matizaciones) y al conjunto de los gastos conservativos de la garantía o aquellos motivados por pre ejecución o formalización de cancelación. Concretamente, y por lo que respecta al carácter abusivo de la cláusula relativa a los gastos en los contratos hipotecarios celebrados con consumidores, estimó el TS que tanto el arancel notarial como el registral atribuyen la obligación de pago

3 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., *“Confusión del Tribunal Supremo sobre el sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios”*, Carta Tributaria Opinión, 2017 (consultada en www.laleydigital.com). Como bien advierte este autor el art. 8 del RDLeg. 1/1993 citado en la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 23 de diciembre de 2015 se refiere al gravamen de la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que se aplica únicamente a los préstamos o créditos concedidos por particulares, por oposición a empresarios o profesionales que no están sujetos al IVA, hallándose en cambio sujetos a la Modalidad de TPO del ITPyAJD aunque exentos, en cuyo caso, además, no pueden someterse a la cuota gradual de Documentos Notariales del AJD por ser incompatible con ella; debido a ello estima este autor que *“La Sala de lo Civil del TS, quizás por no ser una cuestión objeto de su jurisdicción, ha confundido los preceptos fiscales relativos al sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales del AJD con el de las operaciones sujetas a TPO y se ha pronunciado en este aspecto sobre quién es el obligado tributario en cuanto a las escrituras notariales de constitución de préstamos o créditos hipotecarios, errando claramente en su delimitación al ir su apreciación del sujeto pasivo en contra de lo que establece la normativa, que no es otra que establecer de forma expresa que en los préstamos o créditos hipotecarios el sujeto pasivo es el prestatario”*.

1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (que considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario⁴) la declaración de nulidad efectuada por la Audiencia resultaba plenamente ajustada a derecho.

En definitiva, para el Tribunal no se puede entender que el prestamista quede al margen de los tributos que pudieran devengarse, considerándose al menos en el ámbito del IAJD que es sujeto pasivo en la constitución del derecho y en la expedición de las copias, actas y testimonios que interese. Y cuando se declara abusiva una cláusula de imputación de los gastos de constitución, formalización, inscripción y demás de un préstamo con garantía hipotecaria lo que se produce es la declaración de nulidad de la misma, lo que determina que se tenga por no puesta, no produciendo en consecuencia ningún efecto⁵.

Sin embargo la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 24 de mayo de 2017, relativa a la suspensión de la inscripción de una escritura de préstamo hipotecario, y en la que se analizó asimismo la cuestión relativa a la determinación del sujeto pasivo de la Modalidad de AJD Documento Notarial, al hilo del otorgamiento de una escritura de préstamo hipotecario entre un acreedor entidad de crédito y unos prestatarios personas

físicas consumidoras en la que la finca gravada era una vivienda que constituiría su domicilio habitual, habiendo rechazado el Registrador su inscripción porque la cláusula de gastos establecía la imposición a la parte prestataria de la obligación de pago de las cuotas (fija y gradual) de documentos notariales de la Modalidad de AJD que derivasen del préstamo hipotecario y la imposición al deudor de las costas procesales y honorarios de abogado y procurador, concluyó afirmando lo siguiente: "(...) En cuanto al sujeto pasivo en el concepto impositivo de Actos Jurídicos Documentados, el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo— establece en su artículo 68, que 'será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan', añadiendo en su párrafo segundo que 'cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario', lo que lleva a concluir que también por el concepto de Actos Jurídicos Documentado el sujeto pasivo es el prestatario".

Resolvía así la DGRN en dicha Resolución que la condición de sujeto pasivo recae sobre el prestatario al margen de lo declarado por la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2015, dada la incompetencia de esta última en lo que se refiere al Derecho Tributario, y teniendo presente además que el art. 68 del Reglamento del ITPyAJD (que desarrolla el contenido del art. 29 del RDLeg. 1/1993) no había sido declarado ilegal en ningún momento, siendo por el contrario reconocida su adecuación al orden constitucional mediante Autos del TC núms. 24/2005, de 18 de enero⁶, y 223/2005, de 24 de mayo.

4 Concretamente en los apartados 3.a) y 3.c) del citado precepto se establecen que serán abusivas las siguientes cláusulas: "La estipulación de que el consumidor ha de cargar con los gastos derivados de la preparación de la titulación que por su naturaleza correspondan al empresario (obra nueva, propiedad horizontal, hipotecas para financiar su construcción o su división y cancelación). La estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario". Por su parte el art. 83 del citado Texto Refundido se encarga de precisar que "Las cláusulas abusivas serán nulas de pleno derecho y se tendrán por no puestas. A estos efectos, el Juez, previa audiencia de las partes, declarará la nulidad de las cláusulas abusivas incluidas en el contrato, lo cual, no obstante, seguirá siendo obligatorio para las partes en los mismos términos, siempre que pueda subsistir sin dichas cláusulas".

5 Sobre la base de este pronunciamiento del Alto Tribunal declararía posteriormente la Sentencia del Juzgado de Primera instancia núm. 2.bis de Santander de 26 de julio de 2017 que el desplazamiento *in totum* de todos los impuestos al prestatario, propio de cláusulas como la impugnada que repercuten al deudor hipotecario todos los gastos y tributos que gravan la constitución de un préstamo hipotecario no guarda el equilibrio contractual que debe mediar en un contrato como éste, lo que conduce a su consideración como una cláusula abusiva de contratación. Incluso aunque se estime que el impuesto derivado de la constitución del préstamo hipotecario incumbe únicamente al prestatario, no era eso lo que afirmaba la cláusula cuestionada, que le atribuía toda la carga impositiva derivada del conjunto de la operación, incluida la relativa a su cancelación. Y, apreciada nula la cláusula por suponer un desequilibrio injustificado para los actores, las consecuencias pasan por considerarla como no puesta sin invalidar el resto del contrato, que sigue en vigor, porque es claro que no es elemento esencial del mismo. Siguiendo esta misma línea la Sentencia del Juzgado de Primera instancia de Madrid núm. 101bis de 7 de septiembre de 2017 reconoció como abusiva una cláusula contractual en la que se obligaba a correr al prestatario con todos los tributos que se derivasen de la concesión de un préstamo hipotecario por parte de una entidad bancaria. Según el Juzgado madrileño, la redacción genérica de la cláusula (que sin distinción alguna obligaba al consumidor a hacerse cargo de cualesquiera tributos sin tener en cuenta la distribución que de esta obligación hacen las normas) la hace merecedora -prima facie-, de la condición de abusiva.

No obstante se encargó de recordar igualmente el citado órgano judicial que las normas relativas a la distribución del pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados recogidas tanto dentro del RDLeg. 1/1993 (cuyo art. 29 dispone que "Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho (prestatario en el caso) y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan") como en el RD 828/1995 tienen carácter imperativo, por lo que en su opinión no procede la devolución de las cantidades pagadas por el prestatario. En opinión del referido órgano judicial se trata de una obligación tributaria con base legal, por lo que su restitución por parte de la entidad bancaria al prestatario no restablecería una situación de hecho y de Derecho anterior, sino que comportaría la creación de una situación de enriquecimiento injusto, suponiendo así un ataque directo y manifiesto a la propia institución de la nulidad y los efectos que de la misma debieran derivarse, y suponiendo además una omisión manifiesta de los principios de equidad y equilibrio que han de presidir la institución de nulidad, lo cual únicamente podría salvaguardarse mediante la aplicación de la normativa legal.

6 Afirmó el TC en este Auto de 18 de enero de 2005 que "(...) Es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la modalidad de 'actos jurídicos documentados' lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio jurídico principal (en el impuesto sobre el valor añadido o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), tanto cuando se trata de préstamos con constitución de garantías (aunque la operación haya sido declarada exenta en ambos impuestos), como cuando se trata de constitución de garantías en aseguramiento de una deuda previamente contraída, pues en ambos supuestos se configura como obligado tributario de aquella modalidad impositiva a la persona que se beneficia del negocio jurídico principal: en el primer caso, el prestatario (el deudor real); en el segundo supuesto, el acreedor real (el prestamista)".

Finalmente las Sentencias de la Sala de lo Contencioso del TS de 8 y 22 de noviembre de 2017 se encargaron de reafirmar la doctrina en virtud de la cual la condición de sujeto pasivo recae en el prestatario. A pesar de que ambas Sentencias vinieron a desestimar los recursos en los que los interesados pretendían hacer valer que el sujeto pasivo de la cuota gradual en el supuesto de préstamos hipotecarios fuese el acreedor hipotecario⁷ (la entidad financiera que concede el préstamo), de lo señalado en los mismos se desprendería claramente que la condición de sujeto pasivo recae en la persona del prestatario.

Así, la citada Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2017, tras rechazar el recurso para la unificación de doctrina interpuesto al efecto con la finalidad de declarar como sujeto pasivo a quien concede el préstamo o acreedor hipotecario, procedió a definir la condición de sujeto pasivo de la cuota gradual en los siguientes términos: “(...) En virtud de la Sentencia de este Tribunal de 31 de octubre de 2006, que declara, de forma contundente, que esta Sala ‘de manera reiterada, ha entendido que el artículo 30 (hoy 29) del Texto Refundido del ITP y AJD de 1980 (artículo 68 del Reglamento) señala que, en la modalidad de documentos notariales del IAJD, ‘será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan’ y que ese adquirente del bien o derecho sólo puede ser el prestatario”; y que ‘prueba de que es así la constituye el que el Reglamento vigente de 29 de Mayo de 1995 —que, aun no aplicable al supuesto de autos, tiene un indudable valor interpretativo—, en el párrafo 2º de su art. 68, haya especificado que ‘cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario’”⁸.

De este modo venía a poner de manifiesto el Alto Tribunal que tiene la consideración de sujeto pasivo de la cuota gra-

dual de Documentos Notariales de AJD del ITPyAJD el prestatario, siguiendo así una consolidada doctrina jurisprudencial ya recogida en las Sentencias del TS de 31 de octubre, 20 de junio, 27 de marzo y 20 de enero de 2006; 29 de octubre y 14 de mayo de 2004; 24 de junio de 2002 y 23 de noviembre de 2001.⁹

2. Análisis de la posición del TC

El Tribunal Constitucional (TC), mediante sendos Autos de 18 de enero y de 24 de mayo de 2005, rechazó la cuestiones de inconstitucionalidad planteadas sobre este asunto, al considerar que los principios de capacidad económica y de igualdad, reconocidos por la Constitución, no resultan vulnerados por el precepto reglamentario que dispone que en el IAJD el sujeto pasivo sea el prestatario. De este modo el intérprete supremo de nuestra Constitución vino a avalar la línea jurisprudencial elaborada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS a la que se ha hecho referencia con anterioridad. A juicio del TC no cabe entender vulnerado el derecho a la igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, así como tampoco el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la Constitución, debido a que “La capacidad de endeudarse es una manifestación de riqueza potencial y, por tanto, de capacidad económica susceptible de gravamen, pues sólo quien tiene capacidad de pago, esto es, quien tiene aptitud para generar riqueza con la que hacer frente a la amortización

7 Concretamente la Sentencia del TS de 8 de noviembre de 2017 rechazó el recurso de casación al entender que sus resoluciones no deben versar sobre la interpretación de los contratos y negocios jurídicos celebrados entre las partes, siendo esta una tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que el de casación deba intervenir salvo que, al desarrollarla, aquellos hubieran incurrido en arbitrariedad ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, circunstancia que no se planteaba en el presente caso.

8 La citada STS de 22 de noviembre de 2017 analizaba el caso de una empresa radicada en Torrejón de Ardoz que, en el año 2009, solicitó un préstamo con garantía hipotecaria sobre una serie de fincas de su propiedad, reclamando ante el Tribunal Económico-administrativo Central que fuese la entidad financiera quien abonase el IAJD al argumentar que el sujeto pasivo de dicho impuesto era aquella dada su condición de interesada en la suscripción de un documento público de este tipo. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestimó en 2014 esta reclamación y la empresa presentó recurso, el cual fue desestimado en mayo de 2016 por la Sección novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ. de Madrid, declarándose que la condición de sujeto pasivo del impuesto recae en el prestatario. La recurrente presentó entonces un recurso de casación para la unificación de doctrina para corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico. Llama la atención que por aquel entonces formasen parte de la Sección Segunda de la Sala Tercera cuatro de los seis Magistrados que con posterioridad, en las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018, decidieron cambiar de criterio y concluir que el sujeto pasivo del impuesto en estos supuestos no es el cliente sino el banco.

9 En todas estas Sentencias el TS sostuvo que la unidad del hecho imponible en torno al préstamo produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 23 de noviembre de 2001 concluyó el Alto Tribunal lo siguiente: “(...) Aunque, en puridad de conceptos, la conclusión de la unidad del hecho imponible, más que del mencionado art. 15.1 del Texto Refundido aquí considerado encontraba su más claro apoyo en el art. 18 del Reglamento de 29 de diciembre de 1981, que, en vez de hablar, como hacía el tan citado art. 15.1, de que ‘la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo, (tributarían) exclusivamente por el concepto de préstamo’, se refería a que ‘la constitución de préstamos garantizados con fianza, prenda, hipoteca y anticresis (tributarían) solo por el concepto de préstamo’ —matiz que no pasa desapercibido a la Sala y que incluso podría haber dado pie a interpretar que el hecho imponible no era el préstamo hipotecario, sino la hipoteca, aunque su gravamen quedaba subsumido en el gravamen del préstamo, con la consecuencia de que el Reglamento se había excedido de la previsión legal que desarrollaba—, es lo cierto que la interpretación tradicional de esta Sala ha aceptado siempre la premisa de que el hecho imponible, préstamo hipotecario, era y es único, y que, por tanto, la conclusión de su sujeción a AJD, hoy por hoy, es coherente, cualesquiera sean las tendencias legislativas que, en un futuro próximo, pudieran consagrar su exención en esta última modalidad impositiva, introduciendo la necesaria claridad en el sistema aplicativo de un impuesto, como el de AJD, que tantas dificultades encierra en su actual configuración, como ha hecho finalmente la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al añadir un nuevo apartado 18 al art. 45.I.B del Texto Refundido del ITP y AJD vigente de 24 de septiembre de 1993, aunque, obviamente, no sea de aplicación al caso aquí cuestionado. En cualquier caso, la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario, de conformidad con lo establecido en el art. 8 d), en relación con el 15.1 del Texto Refundido ITPyAJD, y en relación, asimismo, con el art. 18 del Reglamento de 1981, hoy art. 25 del vigente de 29 de mayo de 1995, que, por cierto, ya se refiere a la constitución de, entre otros, derechos de hipoteca en garantía de un préstamo y no a la de préstamos garantizados con hipoteca”.

de un préstamo o de una deuda puede convertirse en titular del mismo".¹⁰

En definitiva el Pleno del Tribunal Constitucional, en sus Autos 24/2005, de 18 de enero, y 223/2005, de 24 de mayo, invocó el art. 68 del Reglamento regulador del IAJD, que atribuye inequívocamente el pago de dicho tributo al prestatario. Y ello a pesar de que la determinación del sujeto pasivo de cualquier obligación tributaria está sometida a reserva de ley en virtud de lo dispuesto en los arts. 31.3 y 133.1 de la Constitución.

3. La evolución de la jurisprudencia de nuestros tribunales de justicia

Dentro del ámbito de nuestros tribunales de justicia las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 9 de junio y 14 de julio de 2016 habían declarado que el sujeto pasivo del IAJD es el cliente del banco. En esta misma línea se situó la Sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de Pontevedra de 14 de noviembre de 2016, que desestimó el recurso interpuesto por una entidad bancaria contra el citado art. 68 del Reglamento del ITPyAJD el cual, como hemos indicado, atribuye la condición de sujeto pasivo del gravamen al prestatario. Por su parte la Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo de 25 de noviembre de 2016 concluyó que en el concreto supuesto planteado no podía estimarse que se hubieran imputado a los actores gastos que no les fueran exigibles conforme, no ya solo a lo contratado, sino también a la legislación que regula los mismos.

En cambio tanto el TS como la AP de Zaragoza, mediante Sentencia de 17 de noviembre de 2016, habían llegado a afirmar que la entidad prestamista no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al IAJD, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, a la expedición de las copias, actas y testimonios que interese¹¹.

10 El Auto 24/2005, de 18 de enero, del Pleno del Tribunal Constitucional (reiterado por la Sentencia número 223/2005, de 24 de mayo) vino a resolver negativamente la posible inconstitucionalidad del citado art. 68.2.º del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, declarando, a tal efecto que el citado precepto "Es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la modalidad de 'Actos Jurídicos Documentados' lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio jurídico principal (en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), tanto cuando se trata de préstamos con constitución de garantías (aunque la operación haya sido declarada exenta en ambos impuestos), como cuando se trata de constitución de garantías en aseguramiento de una deuda previamente contraída, pues en ambos supuestos se configura como obligado tributario de aquella modalidad impositiva a la persona que se beneficia del negocio jurídico principal: en el primer caso, el prestatario (el deudor real); en el segundo supuesto, el acreedor real (el prestamista)". En consecuencia el TC no admitió las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas al estimar que se trataba de un problema de legalidad ordinaria.

11 En efecto, esta Sentencia de la AP de Zaragoza siguió el criterio del TS al declarar la nulidad, por abusiva, de la cláusula que repercutía sobre el consumidor todos los gastos correspondientes a la formalización del préstamo hipotecario. En esta misma línea parecía situarse la Sentencia núm. 617/2016 de la Audiencia Provincial de Valencia de 4 de mayo de 2016 y el Auto de la Audiencia Provincial de Granada núm. 136/2016, de 30 de junio de 2016.

En esta misma línea un pronunciamiento del Juzgado de Primera Instancia núm. 11 de Oviedo de 9 de diciembre de 2016 estimó parcialmente la demanda interpuesta por un particular y condenó a la entidad financiera a reintegrar todo lo que abonó el demandante para satisfacer dichas obligaciones contractuales, declarando nula la cláusula que recogía la obligación del prestatario de abonar los costes de todos los gastos futuros, o pendientes de pago por aranceles notariales y registrales relativos a la constitución (incluidos los de la primera copia de la presente escritura para la prestamista y, en su caso, los derivados de los documentos acreditativos de las disposiciones), modificación o cancelación de la hipoteca, incluidas las comisiones y gastos del otorgamiento de la carta de pago, así como todos los gastos futuros, o pendientes de pago por gastos de gestoría por la tramitación de la escritura ante el Registro de la Propiedad.

Ahora bien en opinión de este último órgano judicial los argumentos adoptados por la Sentencia del TS de 23 de diciembre de 2015 resultaban incompletos ya que debía considerarse, además del art. 29 del TRLITPyAJD, el art. 68 RITPyAJD, que completaba tal previsión disponiendo que cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario. Tal y como matizó el citado órgano judicial, que desestimó la demanda presentada en este punto, si bien declaró la nulidad de la cláusula por abusiva en lo que se refería a la traslación al prestatario de los restantes gastos asociados al préstamo hipotecario, "No se produce un desplazamiento de la carga tributaria que debía soportar el profesional hacia el consumidor, ni, por ende, puede considerarse abusiva la cláusula debatida".¹²

Por su parte la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 6 Zamora de 17 de octubre de 2017 procedió a declarar nula por abusiva la cláusula contenida en un contrato de préstamo con garantía hipotecaria que atribuía al prestatario el pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Tras reconocer el citado órgano judicial la existencia de discrepancias entre la doctrina jurisprudencial de las Salas 1ª y 3ª del Tribunal Supremo en cuanto a quién ostenta la condición de

12 En esta misma línea la Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo de 24 de marzo de 2017 afirmó que la totalidad de los gastos de constitución de hipotecas, excepto los de primera copia de la escritura y los futuros de cancelación o amortización anticipada, corresponden al cliente, procediendo a limitar la nulidad de las cláusulas de gastos de constitución de hipoteca en contratos de la entidad financiera solamente una parte (inferior al 10%) del total de los gastos de notaría, registro y gestoría y convalidando las cláusulas de obligación de pago del cliente correspondientes al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y de los gastos de constitución de la hipoteca en el caso de notaría, registro y gestoría. Tal y como se afirma en este pronunciamiento "es el interesado en obtener el crédito quien deberá hacer frente a los gastos que ocasionen aquellos condicionantes que se le exigen para su concesión, salvo que por ley sean imputables al prestamista". Sin embargo, en relación con los aranceles notariales y registrales relativos a la expedición de la primera copia de la escritura para el prestamista precisa el citado órgano judicial que "no se explica porqué debe el consumidor correr con los gastos de la expedición de una primera copia de la escritura para el prestamista", ya que "Es obvio que esta actuación solo beneficia al banco, que obtiene un título ejecutivo, y en nada al consumidor".

sujeto pasivo del referido Impuesto (como ya se ha analizado, mientras que la Sala 3ª consideró como tal al prestatario como “adquirente” de un préstamo, por el contrario la Sala 1ª entendía que dicho sujeto pasivo es el prestamista por ser él la parte contratante interesada en la hipoteca) el Juez consideró más convincente la interpretación de la Sala Primera y declara la nulidad de la cláusula impugnada por producir un desplazamiento de la carga tributaria del Impuesto.

Para ello se basaba, entre otros motivos, en el hecho de que en un préstamo hipotecario no hay “adquirente” del bien o derecho, por lo que sujeto pasivo ha de ser la persona que inste o solicite los documentos notariales, o aquél en cuyo interés se expidan. Y en los préstamos hipotecarios el sujeto requirente y, además, interesado, es la entidad bancaria prestamista. Por otra parte, si el documento notarial se grava es por contener un acto jurídico inscribible en el Registro de la Propiedad. Este acto es la hipoteca y no el préstamo y, precisamente, es la prestamista la beneficiaria de dicha garantía.

En definitiva la Sección 6.ª del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Zamora, en la controversia existente entre las Salas de lo Civil y de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo al respecto de esta cuestión, resuelve que parece más convincente la interpretación de la Sala de lo Civil según la cual, siendo el adquirente del derecho la entidad prestamista (que pasa a ostentar derecho de hipoteca respecto del inmueble que se grava como garantía y quien solicita los documentos notariales) ésta no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil en lo que se refiere, dentro del ITPyAJD, a la constitución del derecho y, en todo caso, a la expedición de copias, actas y testimonios que interese, debiendo considerarse abusiva y por tanto nula la estipulación que impone al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario.

4. Alcance de la doctrina elaborada por la DGT

Dentro de nuestra doctrina administrativa la Dirección General de Tributos (DGT) tiene declarado a través, entre otras, de su Resolución de 3 de septiembre de 1999, que generalmente en la constitución de un préstamo entre particulares el solicitante no tendrá que tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP) siempre que no se trate de un crédito hipotecario, mientras que en el caso de los concedidos por las entidades bancarias a través de crédito hipotecario se producirá su tributación por el IAJD, al tipo 1,5%. Tal y como precisa el citado Centro Directivo dentro de la constitución de un préstamo hipotecario se debe diferenciar entre el préstamo concedido por un particular y el bancario. El primero constituye una operación sujeta al ITP, sin que proceda pagar por el derecho real de hipoteca al constituirse simultáneamente a la concesión del préstamo. Esta operación de préstamo, aunque sujeta, está exenta

del ITP y, por lo tanto, no procede su tributación por AJD Documento Notarial cuota variable, al ser incompatibles.

En cambio, si el préstamo se concede por una entidad financiera estaremos en presencia de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), pero exenta. Por este motivo, al tratarse de una escritura pública, y concurrir otros requisitos, quedará sujeta al gravamen gradual de AJD y se convierte en obligado tributario.

Declara además la DGT a este respecto que *"Siendo la hipoteca el acto de contenido valuable que motiva la inscripción en el Registro de la Propiedad, la base imponible se determina en función de esa hipoteca que se constituye y, concretamente, en función del valor declarado de la garantía hipotecaria en la propia escritura de constitución"*. Esta garantía hipotecaria suele extenderse, además de al capital prestado, a otras cantidades añadidas, por intereses, costas y gastos, indemnizaciones, etc. Todas estas cantidades garantizadas con la hipoteca constituyen la base imponible a efectos del Impuesto.

5. Alcance del auto del TS de 15 de enero de 2018 y de las sentencias de la sala de lo civil del alto tribunal de 28 de febrero de 2018

Como consecuencia de este conflicto suscitado entre la jurisprudencia civil y la contencioso-administrativa sobre la tributación en AJD de la constitución de préstamos hipotecarios parecía necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS procediese a formar jurisprudencia. En efecto, la separación de líneas jurisprudenciales iniciada raíz de la STS Sala de lo Civil de 23 de diciembre de 2015 hacía ineludible un pronunciamiento de la Sala legalmente competente para el análisis de la cuestión desde el punto de vista tributario, con el fin de analizar si modifica o no su propio criterio.

Pues bien a través de su Auto de 15 de enero de 2018 el TS procedió a documentar la admisión a trámite recurso de casación que permitiese a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal pronunciarse expresamente sobre esta cuestión tributaria, teniendo en cuenta la dispersión jurisprudencial que la STS de 23 de diciembre de 2015 había supuesto tanto en el orden jurisdiccional civil como en el contencioso-administrativo, decantándose cada tribunal sentenciador (en el orden civil) por un criterio u otro. Así, por ejemplo, al amparo de lo declarado en las Sentencias del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 6 de Zamora de 17 de octubre de 2017 y del Juzgado de Primer Instancia núm. 2 BIS de Santander de 26 de julio de 2017 debía tributar la entidad bancaria. En cambio al amparo de lo señalado en la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 101 BIS de Madrid de 7 de septiembre de 2017 habría de tributar el prestatario.

Cabe recordar a este respecto que, como ya se ha analizado, la Sala de lo Civil del TS resolvió la cuestión desde una perspectiva que nada tiene que ver con el orden

tributario, sino con la defensa de los derechos del consumidor. En concreto, en la Sentencia de 23 de diciembre de 2015 se afirmó en primer término que las cláusulas empleadas en los contratos bancarios de constitución de préstamo hipotecario tipo conforme a las cuales se obligada al consumidor (prestatario) a hacerse cargo de todos los gastos (impuestos incluidos) derivados de la operación, sin posibilidad de negociación ninguna, eran merecedoras de la condición de abusivas (y por extensión nulas). Con carácter adicional se argumentó que el prestamista no quedaba al margen de los tributos que pudieran devengarse, considerándose al menos en el ámbito del IAJD, que es sujeto pasivo en la constitución del derecho y en la expedición de las copias, actas y testimonios que interese.

En suma, este “debate doctrinal” abierto por la Sala de lo Civil del TS requería de una nueva respuesta por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, máxime tratándose de una cuestión que afecta a un gran número de situaciones y con una importante trascendencia social, más allá del caso objeto del proceso, lo que encaja de lleno en el espíritu del recurso de casación para la formación de jurisprudencia.

El TS debía entrar a precisar, aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial existente en torno al art. 29 del RDLeg. 1/1993 en relación con la condición de sujeto pasivo en las escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria, al objeto de obligar a todo el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, ya que su fallo dictaría jurisprudencia en la materia, eliminando así cualquier tipo de duda acerca de la posibilidad de que los tribunales del orden contencioso-administrativo puedan traer la nueva línea jurisprudencial sentada por la Sala de lo Civil del Supremo. Y, a través del citado Auto de 15 de enero de 2018, se consideró como cuestión de interés casacional determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos (quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación) constituye una operación sujeta a TPO pero exenta o, por el contrario, una operación no sujeta a dicha Modalidad y, por ende, determinar si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la Modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales.

Lo cierto es sin embargo que ya con carácter previo, mediante sendas Sentencias de 28 de febrero de 2018 la Sala de lo Civil del TS resolvió dos recursos de casación (núms. 1211/2017 y 1518/2017) procedentes de la Audiencia Provincial de Oviedo relativos a reclamaciones de consumidores contra cláusulas de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria que atribuían a los particulares todos los gastos e impuestos generados por la operación¹³, remitiéndose

a la jurisprudencia elaborada por la Sala Tercera del Tribunal, declarando que quien debe pagar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados de las hipotecas es el cliente y no la entidad financiera. Con carácter adicional el citado pronunciamiento imputó asimismo al prestatario otros gastos relacionados con la constitución de la hipoteca.

Tal y como aclaró el Alto Tribunal la normativa del tributo establece claramente que la condición de sujeto pasivo recae sobre el prestatario. Y ello con independencia de que pueda estimarse que el beneficiado de que la hipoteca quede registrada pueda ser la entidad financiera (que obtiene así mayores garantías), hallándose ésta interesada en elevar a público el contrato para obtener con ello la posibilidad de inscripción registral, el nacimiento del derecho real de hipoteca y, en última instancia, lograr el título ejecutivo que le permita instar el correspondiente procedimiento judicial a través del cauce de la ejecución hipotecaria.

De acuerdo con lo declarado por la Sala de lo Civil del Alto Tribunal en ambos pronunciamientos la condición de sujeto pasivo respecto de la cuota variable de la Modalidad Documento Notarial del AJD recae sobre el prestatario. Y, respecto de la cuota fija, se ha de diferenciar entre el timbre de los folios en los que se redacta la matriz y las copias autorizadas. El abono del Impuesto por la matriz correspondería al prestatario salvo que banco y cliente lleguen a un acuerdo para pagarlo a medias, mientras que el correspondiente a las copias deberá abonarlo el que las solicite. De este modo el Tribunal estimaba sólo en parte los dos recursos presentados y establecía que por la constitución del préstamo el pago del IAJD Documento Notarial cuota variable incumbe al titular de la hipoteca. Pero, en cambio, por el timbre de los documentos notariales (IAJD Documento Notarial cuota fija) el gravamen se abonaría “por partes iguales” entre el prestamista y prestatario, y el correspondiente a las copias por quien las solicite.

En esta misma línea las Sentencias de la Sala de lo Civil del Alto Tribunal de 15 de marzo de 2018¹⁴ vinieron a reiterar que, con carácter general, el prestatario será el sujeto pasivo del ITPyAJD respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo. Y, en cuanto al pago del Impuesto, mientras que el derecho de cuota variable establecido

¹⁴ En esta misma línea la Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo de 24 de marzo de 2017 afirmó que la totalidad de los gastos de constitución de hipotecas, excepto los de primera copia de la escritura y los futuros de cancelación o amortización anticipada, corresponden al cliente, procediendo a limitar la nulidad de las cláusulas de gastos de constitución de hipoteca en contratos de la entidad financiera solamente una parte (inferior al 10%) del total de los gastos de notaría, registro y gestoría y convalidando las cláusulas de obligación de pago del cliente correspondientes al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y de los gastos de constitución de la hipoteca en el caso de notaría, registro y gestoría. Tal y como se afirma en este pronunciamiento “es el interesado en obtener el crédito quien deberá hacer frente a los gastos que ocasionen aquellos condicionantes que se le exigen para su concesión, salvo que por ley sean imputables al prestamista”. Sin embargo, en relación con los aranceles notariales y registrales relativos a la expedición de la primera copia de la escritura para el prestamista precisa el citado órgano judicial que “no se explica por qué debe el consumidor correr con los gastos de la expedición de una primera copia de la escritura para el prestamista”, ya que “Es obvio que esta actuación solo beneficia al banco, que obtiene un título ejecutivo, y en nada al consumidor”.

¹³ Ambos pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Oviedo habían condenado a dos clientes a abonar el ITPyAJD, a pesar de que los hipotecados reclamaban que fuese el banco quien asumiese este gasto.

en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta será de cargo del prestatario en cuanto sujeto pasivo del mismo, respecto del derecho de cuota fija por los Actos Jurídicos Documentados del timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas se ha de diferenciar entre el timbre de la matriz (cuyo pago corresponde al prestatario, salvo que exista un pacto entre las partes sobre la distribución de los gastos notariales y registrales, en cuyo caso se distribuirá también el pago del Impuesto por la matriz) y las copias autorizadas, respecto de las cuales se ha de considerar como sujeto pasivo a quien las solicite. Tal y como precisa el TS en ambas Sentencias de 15 de marzo de 2018, puesto que el Real Decreto 1426/1989, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Arancel de los Notarios, habla en general de interesados sin especificar a efectos de matriz si lo es prestamista o prestatario, y en tanto los préstamos con garantía hipotecaria constituyen una realidad inescindible, resulta razonable distribuir por mitad el pago del Impuesto, como ya sugería la Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado de 7 de abril de 2016. En cuanto a las copias, entiende el TS en ambas Sentencias que es sujeto pasivo quien las solicite, conforme al art. 68 del Reglamento del Impuesto.

En resumen, la Sala de lo Civil del TS aclaró que, cuando afirmó en su día mediante Sentencia de 23 de diciembre de 2015 que “(...) *La entidad prestamista no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios que interese y que, a través de la cláusula litigiosa, carga indebidamente sobre la otra parte contratante. En su virtud, tanto porque contraviene normas que en determinados aspectos tienen carácter imperativo, como porque infringe el art. 89.3 c) TRLGCU, que considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario, la declaración de nulidad efectuada por la Audiencia es plenamente ajustada a derecho*”, se estaba refiriendo a la expedición de copias, actas y testimonios que interese. Y, acto seguido, reconoció el Alto Tribunal la constitucionalidad de los preceptos legales y reglamentarios que regulan el sujeto pasivo del IAJD, remitiéndose a lo declarado por la jurisprudencia contencioso-administrativa en la materia. El Tribunal establece que en la constitución de hipotecas, si se trata de la cuota variable de Documentos Notariales, será sujeto pasivo el prestatario. Y, en cuanto a la cuota fija, si bien tratándose de la matriz el pago del gravamen será asimismo de cuenta del prestatario, siendo solicitadas otras copias el abono del gravamen corresponderá al que las solicite.

De este modo si bien establecía la Sala de lo Civil del TS a través de ambas Sentencias que la cláusula que dispusiera que todos los impuestos y gastos corresponden al prestatario resultaría nula por abusiva¹⁵, reconocía al mismo tiempo que los impuestos se deben exigir en función de las normas fiscales aplicables, motivo por el cual, a efectos prácticos, no deben devolverse las cantidades exigidas por las cuotas variable y fija de la Modalidad Documento Notarial del IAJD devengadas en la constitución de la hipoteca, al desprenderse de la normativa tributaria y de la propia jurisprudencia del TS determinada por la Sala de lo Contencioso-Administrativa que serán sujetos pasivos los prestatarios¹⁶.

Sin lugar a dudas dichos pronunciamientos debían ser saludados con satisfacción, en la medida en que, por aquel entonces, contribuían a garantizar la seguridad jurídica y a unificar el criterio, hasta entonces dispar, existente entre las Salas de lo Civil y de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal¹⁷. Se ha de tener presente además a este respecto que en el ámbito tributario, y al amparo de lo dispuesto por el art. 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (a cuyo tenor “Los elementos de la obligación

15 En efecto, el Tribunal comienza clarificando que la nulidad por abusiva de las cláusulas que establecen la imputación de todos los gastos relativos al préstamo hipotecario al cliente será sólo en aquellos casos en los que esta atribución sea “indiscriminada y sin matices” y cuando “no permita la más mínima reciprocidad en la distribución de los gastos.”

16 Añade asimismo el TS en ambos pronunciamientos que no cabe devolución alguna por las cantidades abonadas por la constitución del préstamo, de manera que no podrán reclamarse por el consumidor prestatario los importes satisfechos por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados relativos a tal constitución. En cambio sí que cabría reclamar las cantidades cobradas por la expedición de las copias, cuando no se ajusten a lo antes indicado, de manera que sólo podrían reclamarse las del coste de la copia que se hubiera entregado al prestamista para el supuesto de que se hubiera abonado por el prestatario. Ahora bien tal y como advierte RODRÍGUEZ AC-HUTEGUI, E., “Las Sentencias de 15 de marzo de 2018 del Tribunal Supremo sobre el pago de actos jurídicos documentados derivados de cláusula abusiva de gastos hipotecarios”, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 5, 2018 (consultado en www.aranzadidigital.es), ello será “extremadamente costoso acreditar porque las facturas que habitualmente se adosan a la escritura pública no suelen desglosar todos estos conceptos, lo que seguramente obligará a acudir a prorrateos o soluciones distributivas”

17 A pesar de ello determinados tribunales de justicia continuaban contradiciendo esta doctrina jurisprudencial, condenando a la entidad bancaria a devolver al cliente lo que abonó por el impuesto de actos jurídicos documentados. Es el caso, por ejemplo, del Juzgado de Primera Instancia núm. de Igualada que, mediante Sentencia de 30 de abril 2018, procedió a declarar nula por abusiva la cláusula de un contrato de préstamo con garantía hipotecaria que imponía el pago de los gastos a la parte prestataria, encargándose de contradecir la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo relativa a las consecuencias derivadas de dicha declaración de nulidad en relación con el pago del IAJD y condenando a la entidad bancaria prestamista a restituir a los prestatarios el importe del gravamen. En el presente caso estimó el Juez a quo que la cuestión a tratar no es discutir quién es el sujeto pasivo del referido Impuesto (el prestatario), sino si la cláusula que impone su abono es o no abusiva y, caso de serlo, las consecuencias de dicha abusividad. Y, declarándose que resulta abusivo que una cláusula imponga al prestatario el pago de todos y cada uno de los gastos que origina el préstamo hipotecario, concluyó el tribunal que la consecuencia de dicha nulidad es que la misma sea expulsada del contrato y se tenga por no puesta. Ello significaba que la citada cláusula no existía, motivo por el cual debía restituirse al consumidor en la situación inmediatamente anterior a la firma del contrato, aunque ello pueda producir resultados contradictorios o aparentemente injustos como, por ejemplo, que la entidad prestamista acabe abonando un tributo pese a no ser sujeto pasivo del mismo, esto es, el obligado a su pago. Por último estimó el citado órgano judicial que, siendo ello así, es imputable única y exclusivamente a la prestamista, por haber predispuesto en el contrato de préstamo una cláusula abusiva.

tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”), no cabe acordar los elementos de cada uno de los mismos y, a salvo de lo que pacten las partes, la Hacienda Pública no queda obligada por dichos pactos o acuerdos, debiendo exigir el gravamen a quién esté por ley obligado a soportarlo.

6. El cambio de criterio de la sala tercera del TS en sus sentencias de 16 y de 22 y 23 de octubre de 2018 y sus eventuales consecuencias

Cuando la controversia jurídica suscitada parecía por fin haberse clarificado la Sentencia de la Sala Tercera (Sección Segunda) del TS 505/2018, de 16 de octubre, modificó el criterio anterior y estableció que quien debe pagar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de las hipotecas es la entidad financiera y no el cliente, permitiendo así que los prestatarios pudieran entrar a reclamar a aquéllas la devolución de lo que pagaron en su día por el Impuesto¹⁸. En efecto, la nueva interpretación adoptada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal de lo establecido en el TRLITPyAJD y en su Reglamento de desarrollo conducía a que no fuese ya el prestatario el sujeto pasivo de este último Impuesto, sino la entidad financiera que otorga el préstamo.

De entrada el TS reconoció que, de acuerdo con la redacción legal contenida en el RDLeg. 1/1993 cabría interpretar, de una parte, que el acto de escritura hace referencia al préstamo, lo que haría que se gravara al cliente, al estimarse que éste es el beneficiario de la operación y, por tanto, el que debería abonar el Impuesto. Y, de otra, que el hecho imponible del gravamen lo constituye, en realidad, la hipoteca. Al amparo de esta segunda línea interpretativa el centro del acto no sería el préstamo (que el banco preste el dinero) sino

la hipoteca, esto es, la garantía que recibe la entidad al prestar el dinero, siendo entonces la entidad la que debería pagar el Impuesto.

Pues bien a pesar de que el RDLeg. 1/1993 establece "expresamente" que el sujeto pasivo del gravamen lo constituye el tomador de la hipoteca, también afirma "expresamente" que tal obligado será "en la constitución de derechos reales" aquel "a cuyo favor se realice este acto", condición ésta que ostenta el "acreedor hipotecario".

Tal y como subrayó el TS *"Aun reconociendo la solidez de buena parte de los argumentos en los que descansa la jurisprudencia actual, debemos corregirla porque, frente a la conclusión extraída por esa jurisprudencia, entendemos que el obligado al pago del tributo en estos casos es el acreedor hipotecario, sujeto en cuyo interés se documenta en instrumento público el préstamo que ha concedido y la hipoteca que se ha constituido en garantía de su devolución."*

El TS apoyaba su argumentación, en primer lugar, en el carácter inscribible del acto, destacando que el Impuesto sólo es exigible cuando el acto incluido en la escritura notarial es inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial y el préstamo no goza de la condición de inscribible. En cambio la hipoteca, no solo es inscribible, sino que constituye un derecho real de garantía de constitución registral, tratándose además, a su juicio, de un negocio jurídico principal, ya que si el Impuesto solo considera hecho gravable el documento notarial cuando incorpora actos o contratos inscribibles en los negocios jurídicos complejos será esa parte la esencial.

En opinión del Alto Tribunal el hecho de que a la hora de configurar la base imponible en la parte del tributo que grava el contenido material del documento aluda el art. 30 del RDLeg. 1/1993 a *"(...) el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos"* deja al descubierto el interés del legislador en la figura de la hipoteca, no siendo la capacidad contributiva puesta de manifiesto la del prestatario (que solo ha recibido el préstamo y que se obliga a su devolución y al pago de los intereses), sino la del acreedor hipotecario, único verdaderamente interesado en que se configure debidamente el título y se inscriba.

En efecto, aludía el TS a la base imponible definida en el art. 30.1 del TRLITPyAJD como *"el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penal por incumplimiento u otros conceptos análogos"*. Y, para el Tribunal, la anterior consideración viene determinada por el hecho de que *"El aspecto principal (único), que el legislador ha contemplado en el precepto citado es la hipoteca, máxime si se tiene en cuenta que aquellos extremos (los intereses, las indemnizaciones o las penas por incumplimiento)*

¹⁸ El origen de este último fallo (así como el de otros dos de fechas 22 y 23 de octubre de 2018 con idénticos protagonistas, Sentencias 1523/2018 y 1531/2018) se sitúa en un recurso presentado por la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid (nótese que el reclamante era un promotor y no un consumidor) contra una Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 19 de junio de 2017. La citada Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid presentó autoliquidación exenta de AJD respecto de la escritura pública de constitución de préstamo con garantía hipotecaria otorgada el 20 de abril de 2009. A tal efecto el Alto Tribunal dictó Auto de admisión de fecha 15 de enero de 2018, comprometiéndose a precisar, aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial existente en torno al art. 29 del RDLeg. 1/1993 en relación con la condición de sujeto pasivo en las escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria (recogida, entre otras, en sus Sentencias de 22 de noviembre de 2017, de 31 de octubre de 2006 o, de 19 de noviembre de 2001, de conformidad con las cuales la unidad del hecho imponible en torno al préstamo produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario). Paradójicamente, sin embargo, la Sentencia del TS dejaba sin valorar el caso concreto, cuya argumentación estaba ligada al hecho de ser una vivienda de protección oficial, ya que al resolverse quién debe pagar el Impuesto procede anular lo demás. En todo caso el efecto derivado de la declaración de nulidad del art. 68.2 del Reglamento quedaría "superado" por la aprobación del RD-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, que, como tendremos ocasión de analizar, modificó la condición de sujeto pasivo del Impuesto y que fue publicado en el BOE el mismo día que se publicaron las tres Sentencias anulatorias del Alto Tribunal.

solo pueden determinarse porque figuran en la escritura pública de constitución de hipoteca y porque son las que permitirán que el acreedor pueda ejercitar la acción privilegiada que el ordenamiento le ofrece”.

La acción solo podrá ejercitarse sobre la base de aquellos extremos contenidos en el título que se hayan recogido en el asiento.

No creemos sin embargo que las cantidades incluidas en la base imponible del Impuesto puedan considerarse ajenas a la obligación del prestatario. Los intereses y demás conceptos que se garantizan son parte de la obligación del deudor, indicándose en la propia regulación del Impuesto que la obligación “comprende” esos importes¹⁹.

Se apoyaba asimismo el Tribunal en la interpretación que ha de hacerse del art. 29 del RDLeg. 1/1993 y, en particular, de la expresión “en su defecto”, que debe ser interpretada de aplicación a los casos en los que no pueda determinarse con precisión quién ostenta tal condición, así como del concepto de “interés”, entendido en el sentido de que solo un interesado puede pedir al fedatario la expedición o la entrega de la escritura. Y, en estos casos, el beneficiario del documento sería el acreedor hipotecario, dado que sólo él está legitimado para para ejercitar las acciones privilegiadas que el ordenamiento ofrece a los titulares de los derechos inscritos y solo a él le interesa la inscripción de la hipoteca, pues ésta carece de eficacia alguna sin la incorporación del título al Registro de la Propiedad.

La consecuencia añadida a todo lo señalado sería, tal y como declaró el TS en su Sentencia de 16 de octubre de 2018, que la redacción del art. 68.in fine del Real Decreto 828/1995 (“Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”) no tiene el carácter interpretativo o aclaratorio que le otorgaba la jurisprudencia anterior, sino que constituye un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo, motivo por el cual se declara ilegal.

A este respecto se ha de tener presente que en ningún momento el RDLeg. 1/1993 está estableciendo que deba sustituirse al adquirente por el interesado.

Lo que establece el legislador es que el primer criterio subsidiario susceptible de ser tomado en consideración ha de ser acudir a las personas que “insten” el documento. Y de ello no se desprende una equiparación entre los conceptos de “solicitud” e “interés”.

Este último, el “interés”, aparece como segundo criterio subsidiario (“o aquellos en cuyo interés se expidan”), referido de manera exclusiva a las copias de escrituras

y no a las matrices de escrituras sobre las que recae el gravamen gradual.²⁰

En todo caso de acuerdo con el razonamiento efectuado por el TS el único interesado en que la hipoteca conste en una escritura pública y se inscriba en el Registro es la entidad financiera, ya que con ello se asegura la recuperación de la cantidad prestada. En palabras del Tribunal “no nos cabe la menor duda de que el beneficiario del documento (escritura notarial hipotecaria) que nos ocupa no es otro que el acreedor hipotecario, pues él (y solo él) está legitimado para ejercitar las acciones (privilegiadas) que el ordenamiento ofrece a los titulares de los derechos inscritos”²¹. De este modo al amparo de lo establecido en el RDLeg. 1/1993 ha de ser la entidad bancaria quien proceda a su pago, disponiéndose a tal efecto la anulación del precepto del RITPyAJD que establecía expresamente lo contrario, esto es, que es el adquirente del inmueble (cliente de la entidad) quien ha de abonar el impuesto, al resultar contrario a la normativa legal del tributo. A tenor de lo declarado por el Alto Tribunal “El artículo 68.2 del Reglamento, por tanto, no tiene el carácter interpretativo o aclaratorio que le otorga la jurisprudencia que ahora modificamos, sino que constituye un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo, ilegalidad que debemos declarar en la presente sentencia”.

Por otra parte a juicio del Tribunal la expresión “cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario” recogida en el citado precepto reglamentario (que era el que determinaba cómo debía interpretarse la ley al disponer que “Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”) es contraria a la ley,

²⁰ Tal y como ha puesto de manifiesto a este respecto Véase en este sentido ALVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., “¿Debe el TS volver a su doctrina anterior sobre el impuesto en los préstamos hipotecarios?”, ob. cit. (consultada el 22 de octubre de 2018), basta con acudir a este respecto a la legislación notarial. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 17.1 de la Ley del Notariado las escrituras se autorizan u otorgan y las copias se expiden. Con carácter adicional se refiere el art. 18 de la citada Ley a la expedición de las copias y su art. 19 a la autorización de las escrituras matrices. El verbo “expedir” se refiere pues a las copias, al igual que sucede con el concepto de “interés” ya que, de conformidad con el art. 224 del Reglamento Notarial (RN), éstas sólo pueden expedirse a favor de quien tenga “interés legítimo”. A mayor abundamiento el citado art. 224 del RN señala que, además de cada uno de los otorgantes, tienen derecho a obtenerla todas las personas a cuyo favor resulte de la escritura algún derecho y quienes acrediten tener interés legítimo en el documento, de manera que no parece admisible que el “único interesado” en el presente caso sea el acreedor hipotecario.

²¹ Ello quizás sea así desde un punto de vista estrictamente jurídico, pero no desde un punto de vista financiero contemplando la operación de concesión del préstamo hipotecario en su conjunto, ya que precisamente la existencia de la garantía hipotecaria posibilita a los particulares obtener préstamos a más largo plazo y a intereses más bajos que los que se desprenden de los préstamos sin garantía hipotecaria. La concesión de la garantía real favorece el crédito a largo plazo y a un tipo de interés más bajo. Véase en este sentido ALVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., “¿Debe el TS volver a su doctrina anterior sobre el impuesto en los préstamos hipotecarios?”, ob. cit. (consultada el 22 de octubre de 2018).

¹⁹ Véase en este mismo sentido ALVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., “¿Debe el TS volver a su doctrina anterior sobre el impuesto en los préstamos hipotecarios?”, <https://hayderecho.expansion.com/2018/10/22/debe-el-ts-volver-a-su-doctrina-anterior-sobre-quien-paga-el-ajd/> (consultada el 22 de octubre de 2018).

ya que el "negocio inscribible" es la hipoteca y el único interesado en la elevación a escritura pública y la ulterior inscripción de aquellos negocios es el prestamista, que solo mediante dicha inscripción podrá ejercitar la acción ejecutiva y privilegiada que deriva la hipoteca.

El TS salía así al paso de la argumentación en virtud de la cual el sujeto pasivo del gravamen es el prestatario estimando que, si bien de acuerdo con el RDLeg. 1/1993 en la constitución de préstamos de cualquier naturaleza es obligado al pago el prestatario, tal obligado será en la constitución de derechos reales aquel a cuyo favor se realice dicho acto", condición que en el presente caso ostenta el acreedor hipotecario.

En definitiva, de acuerdo con el citado razonamiento la entidad bancaria es la única interesada en que se inscriba un préstamo con escritura pública debido a que solo con esa inscripción podrá después ejecutar la hipoteca si, por ejemplo, hay impagos. Se trata por tanto de un privilegio que se le otorga a quien presta el dinero en una hipoteca motivo por el cual ha de ser el prestamista quien debe pagar los costes de su inscripción. Tal y como recuerda el Tribunal la hipoteca constituye un derecho real de constitución registral, disponiendo el art. 1875 del Código Civil que es indispensable, para que la hipoteca quede válidamente constituida, que el documento en que se constituya sea inscrito en el Registro de la Propiedad, lo que la convierte en negocio principal a efectos tributarios las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria. Para el Tribunal el único extremo que determina que el acto jurídico se someta al Impuesto es que es inscribible, considerándose a la entidad financiera (acreedor hipotecario) como la beneficiaria del documento notarial y su inscripción, lo que la legitima para ejercitar las acciones privilegiadas de la ejecución hipotecaria²².

Piénsese sin embargo que, tratándose de un préstamo sin hipoteca concedido por una entidad bancaria el hecho de que no tribute por la Modalidad de TPO no viene determinado por la ausencia de aquélla (la hipoteca), sino porque, como es sobradamente conocido, está sometido al IVA, lo que excluye su sujeción a ITP. Los préstamos de entidades financieras (al margen de que contengan o no hipoteca) están sujetos y exentos de IVA de acuerdo con lo previsto en el art. 135 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, reguladora del Impuesto, siendo esta última circunstancia lo que posibilita su sometimiento a AJD y no el aspecto relativo al carácter inscribible. Los préstamos hipotecarios

concedidos por particulares quedan libres de imposición por AJD al estar sujetos a la Modalidad TPO (siendo el hecho imponible el préstamo), mientras que los concedidos por entidades de crédito sí quedan sujetos a AJD.

Ciertamente se ha de reconocer, tal y como además hizo el propio Tribunal en su Sentencia de 16 de octubre de 2018, que carece de razón de ser someter a gravamen un negocio jurídico no inscribible solo por la circunstancia de que exista un derecho real accesorio constituido en garantía del cumplimiento de aquél²³. Lo que sucede es que, al amparo de nuestra vigente normativa tributaria, hallándose la operación sujeta y exenta de IVA se somete a tributación por el AJD por el hecho de que resulta inscribible²⁴. Lo anterior se ha de entender sin perjuicio de que un préstamo no hipotecario no resulte inscribible en el Registro de la Propiedad, de manera que la escritura que lo documente no habría de quedar sujeta al IAJD, que grava solo las escrituras que tienen acceso al Registro²⁵.

En resumen, para el Tribunal la hipoteca es el negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria. Y ello a pesar de que, al amparo de la doctrina civil, se considera siempre el negocio principal el préstamo y la garantía como accesorio. El TS opta, adoptando un criterio discutible (tal y como se refleja además en uno de los Votos Particulares) por categorizar un determinado acto o negocio como principal únicamente a efectos tributarios, sin atender a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato sometido a tributación. Y, a efectos exclusivamente tributarios, el carácter principal correspondería a la hipoteca, ya que es lo que resulta inscribible y lo que determina la sujeción a AJD, siendo además calculada la base imponible del gravamen, no sobre

23 Tal y como expone MAGARIÑOS BLANCO, V., "El Supremo y los impuestos hipotecarios", Diario El Mundo, www.elmundo.es (consultada el 2 de noviembre de 2018) "La intervención notarial y la inscripción registral son realizaciones concretas de la seguridad jurídica. La escritura y la inscripción dotan a los actos jurídicos, a los que amparan, de efectos públicos que benefician a todos, incluida la propia Administración (...) Se incumple el principio básico tributario de capacidad económica, pues tal capacidad nada tiene que ver con la documentación notarial y su inscribibilidad. Aspectos formales que sí tienen que ver con la seguridad jurídica, que el Estado ha de proteger".

24 En efecto, se ha de tener presente que tratándose de escrituras públicas que documenten los préstamos de entidades financieras la operación estará sujeta y exenta de IVA (art. 20.1.18.c de la Ley del IVA), siendo sujeto pasivo del citado Impuesto el prestamista quien, desde la perspectiva del IAJD, estaría en cambio sujeto y no exento del gravamen. Debido precisamente a ello se señalaba en uno de los dos Votos Particulares formulados a la Sentencia que el cambio de criterio adoptado por el Alto Tribunal, no sólo se proyectaba sobre el IAJD, sino también sobre aspectos establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA y su compatibilidad con el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Y ello en tanto en cuanto desde la perspectiva de la coherencia de la libre circulación de capitales y de las exenciones que la misma inspira resulta difícil justificar situaciones tan diferentes con relación a tributos que tienen el mismo sujeto pasivo y que, además, derivan del mismo acto jurídico.

25 Véase en este sentido ALEMANY, J. I., "El impuesto de las hipotecas, una cuestión de justicia", Diario Cinco Días, www.cincodias.com (consultada el 28 de octubre de 2018), para quien "Con buen criterio dice la sentencia que solo la hipoteca es la que justifica el acceso al registro y, por tanto, es la que da vida al impuesto", concluyendo a tal efecto el citado autor que es el banco quien, según la ley, tiene que pagar el Impuesto.

22 Destaca además el TS en su razonamiento que "La persona del hipotecante puede coincidir con el mismo deudor o con un tercero (el hipotecante no deudor, que solo responde con el bien hipotecado), siendo así que —en este último caso— no solo se exigiría el gravamen a una persona completamente ajena a la hipoteca, sino que la base imponible del impuesto incluiría sumas distintas a aquellas que se contemplan en el único negocio en el que participó, comprometiéndose seriamente, creemos, el principio de capacidad contributiva".

el préstamo sino sobre éste más los intereses, costas y gastos garantizados por la hipoteca (art. 30 del RDLeg. 1/1993). Es pues la entidad prestamista y no quien recibe el préstamo el que, a juicio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, tiene interés en inscribir la operación y elevarla a escritura pública.

Ha de precisarse no obstante que la Sentencia contaba con un Voto Particular discrepante que postulaba el mantenimiento de la jurisprudencia anterior, habiéndose formulado además un Voto concurrente por parte de otro Magistrado que, si bien estaba de acuerdo en la decisión final, no comparte los razonamientos empleados. De acuerdo con el razonamiento empleado en este último Voto Particular el IAJD engloba no uno sino dos tributos, a saber, el gravamen sobre documentos notariales y el gravamen sobre actos jurídicos documentados notarialmente. Y, al tratarse de dos tributos diferentes, son también distintos los elementos que hay que tener en cuenta para determinar quién es el sujeto pasivo y debe hacerle frente. Con carácter adicional habría que tener presente el necesario respeto al principio de capacidad económica previsto en el art. 31 CE.

Tal y como se ha puesto de manifiesto al inicio del presente trabajo como regla general ha de otorgarse un tratamiento unitario de la operación, prevaleciendo a tal efecto el préstamo, que absorbe a resultados de la realización del hecho imponible el otorgamiento de garantía hipotecaria a favor de la entidad financiera. Con motivo de la realización de esta clase de operaciones el préstamo absorbe a la hipoteca (que precisamente se constituye con la finalidad de garantizar aquél en su condición de negocio de carácter principal, quedando vinculada al inmueble que se adquiere), siendo el prestatario, como parte interesada favorecida en la operación dada su condición de adquirente, quien ostenta la condición de sujeto pasivo de AJD. El pago del Impuesto se presentaba así como un gasto más devengado por la operación financiera entre los que el adquirente del activo financiado debía contemplar a la hora de iniciar y acometer la operación en su condición de interesado. La normativa establecía claramente que en los préstamos o créditos hipotecarios el sujeto pasivo es el prestatario. El art. 68 del RITPyAJD atribuía la condición de sujeto pasivo del gravamen al prestatario. Y ello sin perjuicio de reconocer que la calificación directa del prestatario como sujeto pasivo del Impuesto no se lleva a cabo a través del RDLeg. 1/1993, a pesar de tratarse de un elemento esencial del tributo cubierto por el principio de reserva de ley.

En cambio, de acuerdo con la nueva línea interpretativa adoptada por el TS se había de abandonar esa unidad del hecho imponible en torno al préstamo (la cual tenía como consecuencia la de que el único sujeto pasivo posible fuera el prestatario) estimando que nos hallamos ante un acto jurídico complejo que incluye un contrato traslativo del dominio como es el préstamo mutuo (en el que el prestatario adquiere la propiedad de la cosa prestada y ha de devolver otra

de la misma especie y calidad) así como un negocio jurídico accesorio, de garantía y de constitución registral (la hipoteca), procediendo a tal efecto a diferenciar la existencia de dos adquirentes, a saber, el prestatario en cuanto al negocio traslativo de la suma que se le entrega y el acreedor hipotecario respecto de la hipoteca, resolviendo que en este segundo negocio solo el acreedor adquiere propiamente derechos ejercitables frente al deudor, en la medida en que la inscripción de la garantía hipotecaria permite a aquel la ejecución de las acciones derivadas del impago del prestatario y le protege frente a terceros ante eventuales transmisiones del inmueble.

De acuerdo con la argumentación efectuada por el Tribunal no resulta posible aplicar a la Modalidad de AJD los arts. 8 (en virtud del cual en el préstamo el sujeto pasivo del Impuesto es el prestatario) y 15 (de acuerdo con el cual en el préstamo hipotecario se tributa solo por el concepto de préstamo) del RDLeg. 1/1993 debido a que ambos corresponden a la Modalidad de TPO y no se ha establecido la misma norma para la Modalidad de AJD.

Desde nuestro punto de vista, aun reconociendo que a priori puedan haber dos adquirentes como consecuencia de la existencia de dos negocios jurídicos (lo que implicaría, de acuerdo con el art. 4 del RDLeg. 171993, la existencia de dos conceptos tributarios), en el presente caso (préstamo hipotecario) la anterior normativa aplicable excluía la existencia de esos dos conceptos, atendiendo al adquirente del negocio principal (tal y como se desprende del art. 15 del Texto Refundido, cuyo apartado primero dispone que *“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo”*).²⁶

La Modalidad Documento Notarial cuota variable de AJD grava, igual que en el caso de la Modalidad de TPO, el mismo negocio jurídico (el préstamo hipotecario)²⁷. Y, partiendo del hecho de que la regulación de la Modalidad AJD resulta más prolija que la de TPO, parece razonable acudir a una interpretación sistemática con esa norma, de manera que el criterio general para determinar el sujeto pasivo en todas

²⁶ Debe tenerse presente no obstante que este art. 15.1 del RDLeg. 1/1993 se encuentra recogido entre los artículos referidos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y no entre las normas comunes al conjunto de tributos referidos en la citada Ley. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, no puede negarse que lo que determina la capacidad económica es la misma en ambas Modalidades del Impuesto.

²⁷ Concretamente lo que se somete a gravamen por la cuota gradual de AJD son los documentos notariales, que contienen actos, contratos o negocios con contenido económico. Y, tal y como ha señalado PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., “Cambio de la jurisprudencia sobre el sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales de AJD del ITPyAJD”, *Carta Tributaria Opinión*, núm. 46, 2018 (consultado en www.laleydigital.com), dicho hecho imponible “no puede en ningún caso equipararse y reducirse (...) a la hipoteca, sino al documento que contiene un negocio jurídico complejo formado por dos partes, un préstamo hipotecario que es el contrato principal del negocio y una hipoteca que es el accesorio, el que la base sea el importe garantizado no implica más que se ha elegido por el legislador como base imponible tal cuantía, no que sea la hipoteca la parte principal del gravamen de estos supuestos y, por último, que se trate de un supuesto de difícil determinación del sujeto pasivo no es cierto, si se piensa que en este negocio complejo el prestatario es quien adquiere el principal del préstamo”.

las Modalidades del ITPyAJD es el del adquirente del derecho, esto es, en el préstamo el prestatario.

De cualquier manera lo que resultaba indudable era que la citada Sentencia del TS de 16 de octubre de 2018 no contribuía a garantizar la seguridad jurídica en una cuestión respecto de la que ya se había unificado criterio y que había obtenido además el respaldo del Tribunal Constitucional²⁸.

Con fecha 19 de octubre de 2018 el Presidente de la Sala Tercera del TS emitió una nota informativa a través de la cual avocaba al Pleno del Tribunal para estudiar el alcance de la Sentencia y valorar la posibilidad de modificar este nuevo criterio jurisprudencial²⁹.

De entrada debía tenerse presente que, hasta que no se publicasen las tres Sentencias del TS recogiendo el cambio de criterio, éste último no habría de tener efectos jurídicos respecto a terceros que no sean las partes del litigio concreto. Y ello al amparo de lo señalado por el art. 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, de conformidad con el cual *"Las sentencias firmes que anulen una disposición general (como el ya citado artículo 68 del Reglamento) tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada"*. Se postergaba así, respecto de la disposición anulada, la eficacia de la Sentencia hasta el día en que sean publicados su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada (Boletín Oficial del Estado).

En todo caso nos hallábamos ante una cuestión de carácter tributario motivo por el cual, a expensas de lo que finalmente pudiera resolver el Pleno del Alto Tribunal avocado por el Presidente de la Sala Tercera mediante nota informativa de 19 de octubre de 2018, las eventuales reclamaciones que se presentasen habrían de interponerse en la Delegación de la Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma en la que se liquidó el Impuesto, totalmente cedido a éstas. El presente asunto nada tenía que ver con una reclamación de gastos a la entidad bancaria prestamista, como pudiera suceder en el caso de gastos derivados de la formalización de una hipoteca

indebidamente repercutidos al cliente³⁰. En efecto, no resultaba razonable considerar abusiva y contraria a las exigencias de la buena una cláusula contractual que no hizo sino reflejar fielmente el criterio sobre el obligado al pago del Impuesto que consagraba, cuando se concertó el préstamo, el art. 68 del Reglamento del ITPyAJD. No creemos que constituya un "abuso" que las entidades de crédito no supusieran, a partir de 1995, que citado el art. 68 del Reglamento se excedía en su interpretación de la ley y que años después sería declarado nulo, de la misma manera que, por aquel entonces los prestatarios estaban convencidos de que tenían que pagar cuando contrataron. En resumen, las entidades bancarias cumplieron con la normativa tributaria vigente hasta el momento. Y lo que hicieron las tres Sentencias de 16 de octubre de 2018 no fue sino anular un artículo de la regulación del IAJD, y no en cambio entrar a valorar la naturaleza abusiva de las cláusulas en un contrato entre el banco y el cliente.³¹

A priori podría argumentarse que no resultaría posible la aplicación de un criterio de retroactividad respecto de la nueva doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal, teniendo presente a tal efecto que, como se ha indicado, el art. 72.2 de la Ley 29/1998 establece que las sentencias firmes que anulen una disposición de carácter general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo, añadiéndose además que no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales.

No se revisarían por tanto los actos anteriores no discutidos, sino que la norma declarada ilegal dejaría de aplicarse desde ese momento. Ahora bien ello sería así respecto de aquellas situaciones particulares originadas por una sentencia o un acto administrativo que hubieran alcanzado firmeza antes de la anulación mencionada.

En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, cabía la posibilidad de que respecto de los períodos no prescritos

28 Como muy bien pone de manifiesto DELGADO TRUYOLS, A., "El caos de la sentencia por los gastos de la hipoteca", Diario El Mundo, www.elmundo.es (consultada el 25 de octubre de 2018) *"Se reprochaba a la Sala 1ª no seguir el criterio de la Sala 3ª, y cuando la 1ª lo sigue, resulta que la 3ª cambia su criterio para adoptar el de la Sala 1ª en el año 2015"*.

29 Concretamente la citada nota informativa presentaba la siguiente redacción: *"Dado que la sentencia nº 1505/2018 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, relativa al sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, supone un giro radical en el criterio jurisprudencial hasta ahora sustentado y habida cuenta, asimismo, de su enorme repercusión económica y social, el Presidente de la Sala ha acordado, con carácter urgente: Primero.- Dejar sin efecto todos los señalamientos sobre recursos de casación pendientes con un objeto similar. Segundo.- Avocar al Pleno de la Sala el conocimiento de alguno de dichos recursos pendientes, a fin de decidir si dicho giro jurisprudencial debe ser o no confirmado"*.

30 Véase en este sentido NAVARRO, M., "La necesidad de un candil", Diario El Confidencial, www.elconfidencial.com (consultada el 23 de octubre de 2018), para quien *"Los bancos no fueron quienes cobraron indebidamente dicho importe (...) No se trata de un supuesto en el que el banco trasladara al deudor un coste soportado por el propio banco, sino de un impuesto que conforme a la legislación vigente debía soportar y pagar el deudor (...) El banco ningún beneficio obtuvo de que el deudor pagara ese importe, dado que (insistimos) no se trataba de una obligación del banco repercutida al cliente sino de una obligación tributaria del propio cliente; si la entidad financiera no obtuvo beneficio en el pasado, tampoco debería sufrir perjuicio por la eventual aplicación retroactiva de esta doctrina"*.

31 Cuestión distinta sería que, tratándose de contratos celebrados con posterioridad a la publicación de la Sentencia de 16 de octubre de 2018, la eventual imposición al prestatario del pago de AJD pueda constituir una cláusula abusiva a pesar de que hubiese sido objeto de negociación individual entre la entidad financiera y su cliente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 89.3.c) de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios. Véase en este sentido FALCÓN Y TELLA, R., "Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS 1505/2018, de 16 de octubre", Quincena Fiscal, núm. 20, 2018 (consultado en www.aranzadidigital.es).

las Administraciones tributarias autonómicas³², al proceder a la devolución de lo pagado indebidamente, practicasen, de forma simultánea, liquidación para exigir el tributo a los bancos. Y ello en tanto en cuanto la autoliquidación del Impuesto que el prestatario pagó a través del banco cuando obtuvo el préstamo no es un "acto administrativo firme" y, en consecuencia, si la nueva doctrina hubiese sido confirmada los interesados podrían reclamar a la Administración tributaria de la correspondiente Comunidad Autónoma el pago del Impuesto que efectuaron, dentro del plazo de cuatro años que establece al efecto la legislación tributaria³³. Lógicamente ello sería así siempre y cuando las autoliquidaciones afectadas fuesen expresamente impugnadas por los sujetos pasivos que las presentaron ya que, como es sabido, la declaración de ilegalidad de un precepto reglamentario no conlleva automáticamente la de los actos administrativos realizados al amparo del mismo, siendo necesario a tal efecto que los deudores impugnen sus propias autoliquidaciones y soliciten la correspondiente devolución.

A resultas de lo anterior aquellos contribuyentes que hubiesen firmado la concesión de un préstamo hipotecario durante los últimos cuatro años (plazo de prescripción de las deudas con la Administración tributaria) podrían solicitar a la devolución de ingresos indebidos y los intereses de demora a los servicios tributarios de la Comunidad de que se trate a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos acompañada de la escritura de préstamo y de la carta de pago del Impuesto. Todo ello siempre que no hubiese transcurrido el plazo de prescripción, el cual comienza a contarse, para los que autoliquidaron en plazo, a los 30 días hábiles siguientes al momento de la firma del documento público. No obstante si la autoliquidación se hubiese presentado después de la finalización del referido plazo los cuatro años se contarían desde la fecha en la que se hubiese presentado aquella. Y, en el supuesto de que se hubiera comprobado la liquidación y se hubiese presentado recurso o reclamación contra la liquidación administrativa, habría que solicitar al órgano económico-administrativo de que se trate la aplicación de la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Respecto de los ejercicios tributarios prescritos, al margen de poder acudir a la vía de la responsabilidad

patrimonial³⁴, únicamente podría contemplarse la posibilidad relativa a acudir a los procedimientos especiales de revisión sobre la base de la anulación de una disposición general que resulte nula de pleno derecho.

Mutatis mutandis cabía igualmente la posibilidad de que las Administraciones tributarias de las distintas Comunidades Autónomas pudieran exigir retroactivamente a las entidades bancarias el pago del Impuesto. Frente a dicha pretensión (plenamente legítima a nuestro juicio) cabría argumentar sin embargo que dicha exigencia sobrevenida podría constituir un acto limitativo de derechos, pudiendo llegar a vulnerar el denominado principio de confianza legítima en la actuación de la Administración de conformidad con el cual(y al amparo de la propia jurisprudencia elaborada por el TS³⁵) no puede pretender una Administración exigir la liquidación de periodos no prescritos cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido

34 En relación con esta posibilidad se ha de tener presente de entrada que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley. Con carácter adicional el daño alegado habrá de ser efectivo, valorable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de persona, existiendo un plazo de un año a contar desde la fecha de la Sentencia para solicitar mediante este procedimiento el reintegro de las cantidades pagadas derivadas de unas liquidaciones que en todo caso son ya firmes y responden a unas deudas tributarias prescritas.

35 Con carácter general el citado principio de confianza legítima constituye una consecuencia de la buena fe que debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. El necesario respeto a dicho principio exige un deber de comportamiento de la Administración que se plasma en la vinculación a sus actos anteriores, debiendo cumplirse a tal efecto un conjunto de requisitos para la aplicación de este principio. En primer lugar, no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que no se hallen amparadas por una conducta de la Administración establecida por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse de ese modo. En segundo término, no puede garantizar que las circunstancias deban mantenerse inmutables. Los criterios administrativos pueden modificarse a través de los cauces que el ordenamiento jurídico tiene establecidos. En tercer lugar, la ausencia de regularización de una determinada situación tributaria en ejercicios anteriores no puede impedir que, cuando la Administración se percate, corrija la referida situación. La ausencia de regularización no puede entenderse por tanto como una aceptación tácita de la no sujeción al tributo, ya que esa falta de actividad no puede considerarse un acto propio que pueda generar en el obligado la confianza en que no se va a gravar nunca. Y, por último, la aplicación de este principio requiere actos de la Administración lo suficientemente claros como para generar la convicción razonable en el obligado tributario del modo de actuar que seguirá aquella. En suma, el principio de confianza legítima implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de posible lesión a la confianza legítima de las partes la actuación contra sus propios actos. Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 1 de febrero de 1999, 9 de febrero de 2004, 21 de septiembre de 2015, 22 febrero y 22 de junio de 2016, 27 de abril de 2018. Por lo que interesa al objeto de nuestro análisis será necesario que tanto los actos o acciones generadores de la confianza o la situación que se pretenda mantener resulten conformes a Derecho, exigiéndose además desde la perspectiva de quien pretenda invocar el principio que no pueda prever la actuación administrativa en ese sentido, además de la ausencia de medidas transitorias o correctoras para que pueda acomodar su conducta al cambio. Y dicha situación podría no concurrir habiéndose producido un cambio normativo o de jurisprudencia.

32 Nos referimos a las Administraciones tributarias autonómicas en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 33 de la Ley 2/2009, 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, de conformidad con el cual dicho Registro será aquel en el que esté radicado el inmueble a hipotecar.

33 No obstante el éxito de esta decisión ha sido puesto en tela de juicio por determinados autores. Así, por ejemplo, opina NAVARRO, M., "La necesidad de un candil", ob. cit., (consultada el 23 de octubre de 2018) que "al fin y al cabo, si la Administración (en sus diferentes niveles) y los tribunales de Justicia han venido declarando durante décadas que el impuesto correspondía al deudor, cambiar esta regla y exigir retroactivamente el pago al acreedor quebraría el principio de confianza legítima del administrado".

a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable.

En cuanto al alcance de la nota informativa del Presidente de la Sala Tercera de 19 de octubre de 2018, a resultas de la misma se dejaba sin efecto todos los señalamientos ya previstos sobre recursos relacionados con quién tiene que pagar el Impuesto por las escrituras públicas de las hipotecas, con lo que se evitaba que se extendiera la nueva doctrina. Se suspendían así todas las audiencias previas y vistas afectadas por esta materia y, en concreto, procedimientos ordinarios en los que se reclamase la nulidad de cláusulas sobre gastos contenidas en escritura de préstamo hipotecario y la solicitud de devolución de dicha cantidad. Y, por otra parte, se elevaba al Pleno de la Sala el conocimiento de alguno de esos recursos que ya han llegado al Supremo a fin de decidir si dicho giro jurisprudencial debe ser o no confirmado.

En nuestra opinión *a priori* parecía difícil que, al amparo de la misma, se pudiera modificar el criterio de la STS de 16 de octubre, dado que ésta ya era firme y había anulado un artículo del Reglamento que regula el Impuesto que establecía expresamente que era el cliente quien debía abonar ese tributo. El Pleno de la Sala no podía revertir esa decisión y devolver el artículo anulado al Reglamento. La única posibilidad sería presentar un incidente de nulidad de la Sentencia por vulneración de derechos fundamentales, lo que sería muy difícil de justificar. En consecuencia la decisión que debía tomar el Pleno tenía adoptarse sin tomar en consideración lo establecido por el antiguo art. 68.2 del RITPyAJD.

En el supuesto de que el Pleno optara por mantener que fuese la banca quien pagase el tributo, si el TS decidiese que su nuevo criterio solo se podía aplicar a las hipotecas que se firmasen a partir de la publicación de la nueva jurisprudencia (descartando en consecuencia su aplicación retroactiva) ello hubiera contribuido a paliar el impacto económico de la medida para la banca, si bien también habría impedido que muchos hipotecados pudieran reclamar por el Impuesto que ya han pagado.

35 (Cont.) Puede consultarse además a este respecto la STS de 13 de julio de 2018, que incide específicamente en la materia tributaria, y en la que se afirma que "(...) La exigencia de un impuesto, en cuanto expresión de un cambio de criterio imprevisible, habría vulnerado la confianza legítima del contribuyente, inducida por la continuada inactividad exactora del mismo y avalada por un estado jurisprudencial de indudable influjo, siendo así que dicho sujeto pasivo no habría tenido la menor oportunidad de conocer anticipadamente su incidencia sobre la propia actividad mercantil, sobre sus costes y las derivadas consecuencias económicas sobre su negocio, ni contó con la noticia ni con la posibilidad de adaptación de sus decisiones económicas (que podrían implicar hasta la de no continuar en el ejercicio de la actividad) (...) La exigencia de un impuesto por hechos imponderables pretéritos y a situaciones jurídicas y períodos impositivos ya agotados resulta contraria al principio de confianza legítima". En resumen, de conformidad con lo señalado en el citado pronunciamiento un cambio jurisprudencial no puede prevalecer ni aplicarse retroactivamente cuando ello implica el "sacrificio" de derechos o valores que la Constitución protege, en aras de garantizar el necesario respeto a los principios de protección de situaciones consolidadas, garantía de la seguridad jurídica, proscripción de la arbitrariedad y efectividad del principio de legalidad.

7. La trascendencia de las sentencias del TS de 27 de noviembre de 2018 y la reacción del Ejecutivo a través de la aprobación del RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre

En todo caso el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal, tras dos días de deliberaciones, acordó por 15 votos a 13 en tres Sentencias de 27 de noviembre de 2018 desestimar los recursos planteados y volver al criterio según el cual el sujeto pasivo del IAJD en los préstamos hipotecarios es el prestatario. A pesar de ello las tres Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 continuarían siendo firmes, planteándose la paradoja de que un mismo recurrente había ganado en tres casos y perdido en otros tres.

Con carácter general a través de los citados pronunciamientos de 27 de noviembre de 2018 (núms. 1669, 1670 y 1671) los quince Magistrados que votaron a favor de restablecer la línea jurisprudencial tradicional pusieron en tela de juicio que se hubiese actuado sin que se hubiera producido una modificación previa del corpus normativo aplicable ni ninguna otra circunstancia que pudiera incidir en la resolución de los asuntos, originándose así, en palabras del Alto Tribunal, "*un drástico viraje jurisprudencial respecto a lo que este Tribunal había declarado con anterioridad y por largo tiempo en la jurisdicción contencioso-administrativa, así como respecto a lo declarado en la Sala de lo Civil, giro que tuvo un amplio eco social y jurídico por la indudable trascendencia económica y social de la materia*".

Tal y como pone de manifiesto el Pleno del TS a través de estas tres Sentencias el valor de la jurisprudencia se halla en estrecha dependencia con el principio de seguridad jurídica, el cual requiere la previsibilidad de las resoluciones judiciales. Y dicha seguridad jurídica no resultaría garantizada si la jurisprudencia quedara a expensas de cambios ocasionales en la composición de un órgano colegiado o de sus pareceres subjetivos, excepto si el cambio jurisprudencial está justificado en la modificación de factores jurídicos que, a su juicio, en el presente caso no tuvieron lugar. Así, no es suficiente (todo lo contrario) basar un cambio jurisprudencial en la mera discrepancia con criterios interpretativos previos de las mismas normas jurídicas sin más apelación que al disenso subjetivo con la interpretación anterior y con la sola invocación del principio de legalidad, que avala del mismo modo tanto a la jurisprudencia existente previamente como a la que se pretende establecer. Todo ello priva de justificación al criterio interpretativo que condujo al fallo recogido en las tres Sentencias de octubre de 2018 dictadas en contra de la jurisprudencia constante que había venido siendo elaborada, separándose a tal efecto de esta última sin fundamento suficiente.

El TS recuerda al respecto que la Sala de lo Contencioso-Administrativo mantenía desde 1988 (durante la vigencia

de la normativa anterior) y desde 2001 (al amparo de la vigente regulación) una jurisprudencia constante en la que se atribuía al prestatario el pago del Impuesto. Y, a su vez, la Sala de lo Civil del Alto Tribunal había declarado que, en armonía con la jurisprudencia de la Sala Tercera, en la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo el sujeto pasivo del ITPyAJD era el prestatario. En opinión mayoritaria del Tribunal *“Entender lo contrario sería tanto como sostener que la atribución de asuntos a las secciones, que se acuerda anualmente por la Sala de Gobierno a propuesta del Presidente de cada sección, es una suerte de atribución competencial excluyente que impide que el Pleno asuma la fijación de doctrina en cualquier materia”*.

Considera por tanto el Pleno, en su sentir mayoritario, que la Sección segunda hizo un análisis “fragmentario y parcial” de la jurisprudencia existente, obviando el particular las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en 2005 para avalar el art. 68 del Reglamento del Impuesto que las Sentencias del TS de octubre de 2018 anularon por considerar contrario a la ley.

Tal y como subraya el TS en los tres pronunciamientos resultantes del Pleno del TS celebrado los días 5 y 6 de noviembre de 2018 la revocación del giro jurisprudencial inicialmente adoptado se fundamenta en *“Lo discutible del criterio adoptado por la Sección en la determinación del sujeto pasivo del impuesto; la existencia de una jurisprudencia constante y, a la postre, uniforme de las Salas de lo Civil y de lo Contencioso-Administrativo [...] en un sentido radicalmente contrario; la ausencia de factor extrínseco alguno o de realidades jurídicas diferentes a las que ya fueron tenidas en cuenta tanto por las sentencias de este Tribunal Supremo como por los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en una jurisprudencia inveterada y sin fisuras; la absoluta pertinencia en pro de la seguridad jurídica y de la propia noción de jurisprudencia de mantener en tales circunstancias la jurisprudencia existente por encima del criterio subjetivo de quienes componen un órgano colegiado en un determinado momento; y la circunstancia conforme a la cual, habida cuenta de la evidente dificultad interpretativa de los preceptos implicados, de la que da buena prueba el resultado mismo de este Pleno, la definitiva determinación del sujeto pasivo haya de responder a una opción de política legislativa que será igualmente válida desde el punto de vista constitucional”*. Dichos argumentos fueron los que determinaron que el Pleno *“no pudiera asumir ni, por tanto, ratificar el cambio jurisprudencial tan inopinado como radical como ha sido el acometido”* por la Sección Segunda, que fue la que firmó las tres resoluciones iniciales”.

Estas tres Sentencias del TS de 27 de noviembre de 2018 consideran por tanto como más que discutible el criterio adoptado por la Sección Segunda en la determinación del sujeto pasivo del Impuesto debido, en primer lugar, a la existencia de una jurisprudencia constante y, a la postre, uniforme

de las Salas de lo Civil y de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal sobre la cuestión jurídica abordada por la Sección Segunda en un sentido radicalmente contrario al concluido por ésta; en segundo término, en atención a la ausencia de factor extrínseco alguno o de realidades jurídicas diferentes a las que ya fueron tenidas en cuenta tanto por las Sentencias anteriores del Tribunal Supremo como por los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en una jurisprudencia inveterada y sin fisuras; y, por último, al amparo de la absoluta pertinencia, en pro de la seguridad jurídica y de la propia noción de jurisprudencia, de mantener en tales circunstancias la jurisprudencia existente por encima del criterio subjetivo de quienes componen un órgano colegiado en un determinado momento.

Por lo que interesa de cara al objeto del presente trabajo el Pleno del Alto Tribunal, después de un exhaustivo examen de su jurisprudencia consolidada, se basa en el argumento de la coherencia, de acuerdo con el cual el sujeto pasivo de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados debe ser el mismo que lo es del negocio jurídico principal y la unidad del hecho imponible en torno al préstamo impone como consecuencia de que el único sujeto pasivo posible sea el prestatario. Tal y como razona el Pleno en un negocio complejo como lo es el del préstamo con garantía hipotecaria el negocio jurídico básico es el préstamo, siendo la garantía hipotecaria un negocio derivado del anterior. Este carácter de negocio principal dado al préstamo es el que justifica que el Impuesto recaiga sobre el prestatario. En cambio la tesis divergente procede a invertir la lógica hermenéutica al determinar el sujeto pasivo del Impuesto de un negocio complejo como lo es el préstamo hipotecario partiendo de un entendimiento fragmentario de la Ley para concluir la prevalencia de la garantía hipotecaria y su naturaleza inscribible sobre la naturaleza jurídica de los negocios jurídicos en liza, un contrato de préstamo y su garantía hipotecaria. Rechaza además el Pleno el argumento de que el interés en la suscripción del negocio tenga la relevancia que se le dio en aquellas sentencias divergentes.

De conformidad con todo ello la posición del Pleno en relación con el objeto litigioso fue la de confirmar la jurisprudencia vigente en el sentido de que el sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios es el prestatario. Dicha conclusión parte de reconocer que el préstamo tiene sentido y viabilidad en sí mismo, sin perjuicio de que sin la garantía hipotecaria estaría presumiblemente sometido a condiciones más rigurosas en beneficio del prestamista. En base a ello no considera el Pleno de lo Contencioso que el requisito relativo al carácter inscribible del acto deba acarrear la consecuencia de hacer prevalecer a la hipoteca sobre el préstamo como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria, en contra de una jurisprudencia constante y uniforme. Para el Tribunal es el préstamo el que *“debe guiar la interpretación de las consecuencias tributarias que sean de rigor”*.

Así, en una transacción de carácter “complejo” como es el préstamo con garantía hipotecaria el negocio jurídico básico, “razón de ser de toda la operación contractual”, es el préstamo, mientras que la garantía hipotecaria es un negocio “derivado y siervo del anterior”, sin el cual no existiría. Y ello, como se indica en las Sentencias, a reserva de una previsión expresa del legislador en sentido contrario derivada de la posterior aprobación del RD Ley 17/2018.

Por otra parte defiende el Pleno del TS que el art. 68.2 del Reglamento del Impuesto (anulado por las tres Sentencias de octubre de 2018) tenía un valor meramente interpretativo, resultando su anulación inane a efectos de la interpretación del Alto Tribunal, para quien el sujeto pasivo del tributo en la escritura de una hipoteca es el prestatario, en su condición de adquirente del negocio principal documentado, tal y como establece el art. 29 del RD Ley 1/1993.

Finalmente recuerda el TS en estas tres Sentencias de 27 de noviembre de 2018 que “la fijación definitiva de jurisprudencia es, precisamente, una de las finalidades básicas -si no la que más- de los plenos jurisdiccionales”, estimando a tal efecto que admitir sin más las anteriores Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 podría conducir a un “arbitrismo judicial” y a que “una eventual alteración coyuntural de la composición de un órgano judicial colegiado —como no es insólito que ocurra por diversas razones legales— conduzca a la modificación de la jurisprudencia”.

No obstante hasta un total de doce Magistrados se opusieron al fallo adoptado por el Pleno en los citados pronunciamientos. En uno de los Votos Particulares formulados se afirma además que admitir la posibilidad de que el Pleno de la Sala pueda revisar, confirmar o modificar lo decidido por una Sección “más aún con la inmediatez que en este caso se produjo”-según se subraya- “atenta, no sólo contra el valor reforzado que con el nuevo recurso de casación quiere dar el legislador a la jurisprudencia, sino también contra seguridad jurídica que las sentencias firmes del Tribunal Supremo deben llevar aparejada por su propia naturaleza y contra el principio de confianza legítima”. Tal y como se recuerda en el citado Voto Particular “La jurisprudencia, por su propia naturaleza, está llamada a evolucionar, precisarse y matizarse con el transcurso del tiempo, pues el Derecho es algo vivo que evoluciona como consecuencia de que la interpretación de las normas jurídicas es un proceso integrado por diferentes criterios que van desde el sentido propio de las palabras en relación con su contexto, los antecedentes históricos y legislativos, hasta la realidad social del momento. Así, basta tener en consideración la relevancia que hoy alcanza la tutela de los derechos de los consumidores, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, dirigir la mirada a las sentencias en la materia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre todo en lo que atañe los negocios jurídicos bancarios, para darse cuenta de lo contrario”. Con carácter adicional se añade en el citado

Voto Particular que “El Tribunal Supremo solo está llamado a conocer de aquellos asuntos que tengan interés casacional objetivo, que es algo distinto al interés de las partes (...) No estamos ante cuestiones transversales, ni ante un supuesto en el que exista contradicción con sentencias anteriores de la misma Sección o del Pleno de la Sala. Existe un cambio de criterio motivado y explícito (...) Carece de ‘rigor jurídico’ afirmar que la jurisprudencia habitual era la contraria”.

Asimismo en otro de los Votos Particulares formulados se destaca que el principio de seguridad jurídica en el que se fundamentó el retorno a la jurisprudencia inicial “nunca puede ser por sí solo un freno para el cambio (...) La confianza social en la administración de justicia es un elemento esencial para que el modelo de convivencia que es el Estado de Derecho no sea una mera proclamación retórica y se convierta de manera efectiva en una real convicción de la mayoría de los ciudadanos. Y esa confianza queda gravemente quebrantada si, después de un cambio jurisprudencial extensamente argumentado, el más alto órgano jurisdiccional del Estado lo deja sin efecto, sin justificar que sea un claro desacierto jurídico, en el breve espacio temporal de un número de días que no completa un mes³⁶. En esta misma línea se sitúa otro de los Votos Particulares, en el que se afirma que “No es una novedad el abandono por esta Sala de interpretaciones mantenidas durante muchos años y no ha sido necesario para que se produjera que concurrieran acontecimientos extraordinarios ni cambios legislativos (...) Ahora bien cuando la contraposición se mueva entre una solución posible y otra que se tiene por preferible se ha de evitar que en el curso de unos pocos días el Tribunal Supremo afirme una cosa y su contraria, desdiciéndose, porque entonces no transmitirá a la sociedad la imagen de que hace justicia sino la de que siembra desconcierto”.

Igualmente en otro de los Votos Particulares formulados se señala que “Las sentencias de octubre justifican sólidamente la doctrina jurisprudencial que establecen respecto del sujeto pasivo del tributo, dando además respuesta completa y coherente a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, sin que quepa apreciar en las referidas sentencias defecto o irregularidad alguna desde una perspectiva formal

36 A través de este Voto Particular se expone además que el Pleno, en lugar de revisar la Sentencia de la Sección Segunda, debió haberse limitado a señalar la no retroactividad de las mismas, ya que el texto legal que la motivó era equivoco y por tanto no se podía invocar una “nulidad absoluta”. En esta misma línea otro de los Votos Particulares al que se adhieren hasta tres Magistrados señala que el asunto no debió haber llegado al Pleno, ya que “Se ha de evitar que en el curso de unos pocos días el Tribunal Supremo afirme una cosa y su contraria, desdiciéndose, porque entonces no transmitirá a la sociedad la imagen de que hace justicia sino la de que siembra desconcierto. Pero no porque el pleno no pueda o deba corregir una doctrina sentada por una sección si esta fuera errónea (...) La sentencia que obligaba a pagar a los bancos no lo era. La contraposición, en este caso, se movía entre una solución posible y otra que se tiene por preferible”. Tal y como se indica en este Voto el principal problema planteado residía en la normativa reguladora del tributo; en palabras del Magistrado discrepante “En la deliberación de los días 5 y 6 de noviembre de 2018 quedó claro que la regulación legal del impuesto de actos jurídicos documentados es deficiente”.

o procedimental”, abogándose a tal efecto por haber otorgado a los nuevos asuntos planteados una interpretación idéntica a la recogida en las Sentencias de octubre ya que, en dicho caso se habría trasladado a los ciudadanos “la necesaria y deseable sensación de certidumbre y seguridad jurídica que descansa en la previsibilidad de las resoluciones judiciales, lo que resulta aún más importante en una materia como la tratada, en la que la sociedad está especialmente sensibilizada”.

Especialmente crítico se muestra otro Voto Particular conjunto firmado por un total de cuatro Magistrados y en el que se afirma que “(...) Causan extraordinaria preocupación, principalmente en la vertiente institucional, los sorprendentes derroteros que ha tomado este asunto (...) Esta es la primera vez en la historia del bicentenario Tribunal Supremo en que, de un modo indisimulado, se convierte un recurso de casación, que el pleno de la Sala Tercera estaba llamado a resolver, en otra cosa distinta y sustancialmente peor: en un desinhibido repertorio de medias verdades, desahogos verbales y argumentación poco rigurosa”. Refiriéndose además al alcance de la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2018 se afirma en dicho Voto Particular que “su verdadero designio fue dar cauce a una reprimenda inaudita a una de las secciones de la Sala, la Sección Segunda, en el ejercicio de su estricta función jurisdiccional, por razones tan fogosamente manifestadas, que causan gran desconcierto y perplejidad cuando se leen en una sentencia del Tribunal Supremo”.³⁷

Por último en otro de los Votos Particulares se deja constancia de que la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo “no puede desbordar los límites de interpretación de las normas tributarias asumiendo funciones propias del poder legislativo (...) Al final, ninguno de los supuestos sobre la mesa conducía a una solución unívoca, ya que el origen del problema es la inconcreción de la norma aplicada”. Y, en base a ello, se considera que, antes de fallar en casación, el Pleno debió haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional desde el punto de vista de la igualdad a nivel tributario así como una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión

Europea que “aclare los límites que deban respetar los Estados miembros de la Unión a la hora de establecer la tributación que deben soportar las operaciones inmobiliarias para la adquisición de la primera vivienda”.

En todo caso, y como reacción ante la decisión adoptada por el Pleno de la Sala Segunda del TS en su sesión de 6 de noviembre de 2018, en respuesta a la controversia social que la cuestión había venido suscitando y dentro de un marco exclusivamente político, el Ejecutivo aprobó el Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modificó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con la única y exclusiva finalidad de que sean los bancos y no los compradores de una vivienda quienes asuman el pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados derivado del otorgamiento de préstamos hipotecarios³⁸. El citado RD Ley procedía a modificar el art. 29 del RD Ley. 1/1993 para determinar que el sujeto pasivo, cuando se trate de escrituras de préstamo

³⁸ La circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que, a juicio del Ejecutivo, justificaba el recurso a esta fuente del Derecho quedaba recogida en el citado Real Decreto-Ley en los siguientes términos: “El requisito de la extraordinaria necesidad concurre por varias razones. En primer lugar, la situación de incertidumbre generada por los hechos expuestos hace necesario fijar de modo preciso un marco jurídico que establezca las reglas de una actividad mercantil tan común como el contrato de préstamo con garantía hipotecaria. Dicha necesidad se impone como una obligación al legislador, que no puede ser desatendida por su importancia esencial para el desenvolvimiento normal del tráfico hipotecario. En segundo lugar, y en íntima conexión con la incertidumbre generadora de la extraordinaria necesidad, el Gobierno no puede desatender el mandato constitucional de garantizar a los ciudadanos sus derechos como consumidores, dentro de los que ha de entenderse el de contar con un marco jurídico estable y claro. Respecto al presupuesto habilitante de urgencia en la aprobación de este real decreto-ley, es inaplazable poner fin de manera inmediata a la incertidumbre e inseguridad jurídica generada por los hechos descritos. La indeterminación en que se encuentra el régimen jurídico aplicable ha causado una paralización en el mercado hipotecario, cuya importancia socioeconómica es innegable. Es preciso poner fin a dicha situación. Esta urgencia conduce a la necesidad de tramitar esta norma como real decreto-ley, pues su finalidad es subvenir a una situación concreta que requiere una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes, máxime cuando la determinación de dicho procedimiento no depende del Gobierno (SSTC 6/1983, FJ 5; 11/2002, FJ 4; 137/2003, FJ 3; 189/2005, FJ 3; 68/2007, FJ 10; 137/2011, FJ 7). A la urgente y extraordinaria necesidad que se acaba de justificar, ha de añadirse que concurren también las notas de excepcionalidad, gravedad, relevancia e imprevisibilidad que exigen una acción normativa inmediata (SSTC 68/2007, FJ 10, y 137/2011, FJ 7). La excepcionalidad viene determinada por la situación que ha generado la sucesión de pronunciamientos judiciales diversos sobre la misma materia. La gravedad se deriva del gran número de factores, sujetos e intereses que se ven afectados por dicho régimen jurídico. En lo que se refiere a la relevancia, es palmaria la importancia cuantitativa y cualitativa que las hipotecas tienen en nuestro tráfico mercantil. Por último, la imprevisibilidad concurre por la imposibilidad de anticipar la sucesión reciente de cambios jurisprudenciales sobre esta materia”. Por lo que respecta al recurso al Real Decreto-Ley en materia tributaria, tras recordar el alcance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a este respecto, señaló la Exposición de Motivos del RD Ley 17/2018 que “La modificación normativa acometida a través del presente real decreto-ley afecta a un aspecto parcial de la regulación de un tributo en concreto (el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados), únicamente en una de sus modalidades (la relativa a documentos notariales, y sólo los correspondientes a préstamos con garantía hipotecaria). Se trata, así, de una modificación de alcance acotado, que afecta a un impuesto indirecto e instantáneo que grava una específica manifestación de capacidad económica, y no a un tributo global sobre la renta o sobre el consumo. Por lo tanto, resulta plenamente aplicable la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sus sentencias sobre el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (STC 108/2004) y sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (STC 137/2003).

³⁷ Con carácter adicional, refiriéndose al Pleno del Alto Tribunal celebrado los días 5 y 6 de noviembre de 2018, se declara en el presente Voto Particular firmado por cuatro Magistrados (tres de los cuales formaron parte de la Sección encargada de dictar las Sentencias de octubre de 2018) lo siguiente: “(...) se convirtió en el escenario en que se ha representado una suerte de auto de fe contra la doctrina jurisprudencial contraria a los bancos (...) Más extraño aún es que esa nueva e indeseable práctica cingética la inaugure el Pleno de una de las salas del Tribunal Supremo en su actividad netamente jurisdiccional, porque si ya es deplorable el enfoque general dado a las sentencias, más aún lo es cuando proviene del Alto Tribunal, vértice de la pirámide judicial española y llamado por ello especialmente a dispensar a los ciudadanos y, en particular, a los demás jueces y tribunales, un exquisito comportamiento en que, desde luego, impere el razonamiento sobre el exabrupto. Así ha sido durante más de doscientos años y no nos parece que sea momento de soslayar ahora esa necesaria observancia. Podemos añadir a lo dicho que las faltas de consideración repetidas y evidentes que exhiben estas sentencias, que van a pasar perennemente a la historia jurisprudencial como un baldón sonrojante, sólo infaman a quienes incurrir en ellas. [...] Lo más preocupante, con mucho, es la imagen que de nosotros mismos estamos proyectando a la sociedad, en particular”.

con garantía hipotecaria, será el prestamista, estableciendo así una excepción a la regla general establecida en el párrafo primero del citado precepto. Con carácter adicional se modificó el art. 45 del citado Texto Refundido para que aquellos supuestos en los que el prestatario viniera gozando de una exención subjetiva sigan quedando exceptuados de gravamen sin que se vean afectados por la reforma del precepto. Y, por último, se añadía una Disposición Final Primera a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS) con la finalidad de realizar en dicho Impuesto determinados ajustes vinculados a lo regulado en el RD Ley.

Así las cosas, mientras que, al amparo de su redacción anterior, el art. 29 del RD Ley. 1/1993 disponía que *“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan”*, tras la reforma introducida el citado precepto pasó a disponer que *“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista”*. Y, por lo que respecta a la redacción del art. 45.I.B) del RD Ley. 1/1993, el nuevo apartado 25 añadido presentaba la siguiente redacción: *“25. Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior”*.

38 (Cont.) En dichas sentencias, el Tribunal Constitucional declaró que estos impuestos no constituyen ‘uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario’, por lo que su modificación parcial no repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además ‘dada su estructura y hecho imponible, a diferencia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tampoco puede afirmarse que a través del citado impuesto especial se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad’ “. Desde nuestro punto de vista, y a pesar del carácter fundado de estos razonamientos, hubiera sido preferible en aras de no menoscabar aun más el necesario respeto al principio de seguridad jurídica que la tramitación de la presente reforma se hubiera llevado a cabo a través de una Ley (como finalmente sucedió, si bien una vez ya convalidado) y, en particular, del Proyecto de Ley de contratos financieros que debía modificar la Ley Hipotecaria. Y ello en tanto en cuanto la determinación del sujeto pasivo de un tributo constituye un elemento esencial que, indudablemente, afecta al deber de contribuir. Véase a este respecto PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., ‘Sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales, según el Real Decreto-Ley 17/2018’, *Carta Tributaria Opinión*, núm. 46, 2019 (consultado en www.laleydigital.es), quien destaca que *“Si el TS ya había determinado de forma plenaria la doctrina correspondiente, sin perjuicio de que el Gobierno o cualquier grupo político entienda que no es correcto y por tanto deba cambiarse tal criterio, parece que no existió tal extraordinaria y urgente necesidad de cambio y que, más bien, lo que debiera haberse hecho es tramitarse un proyecto o una proposición de ley, sin que pueda decirse que el cambio de doctrina suscite siempre incertidumbre que conlleve la aplicación de este medio extraordinario que es el RDL, máxime cuando la doctrina a la que parece que ha vuelto el TS contaba con una aplicación de su criterio de forma pacífica de más de veinte años”*. A mayor abundamiento podría llegar a verse afectado el principio constitucional de capacidad económica, en la medida en que se modifica un elemento esencial del gravamen como el sujeto pasivo sin haber alterado otro como el referente al hecho imponible. Ello suscita la duda de si el nuevo sujeto pasivo designado por el RD Ley 17/2018 pone de manifiesto capacidad económica alguna con la realización del mismo hecho imponible en base al cual la antigua regulación del Impuesto designaba a otro sujeto pasivo distinto (el prestatario).

Estas personas o entidades a que se refiere la citada letra son, de una parte, el Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Asimismo se encuentran exentos los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración. El beneficio fiscal se concederá o revocará para cada entidad por el Ministerio de Hacienda de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se determine. Por su parte las cajas de ahorro únicamente podrán gozar de esta exención en cuanto a las adquisiciones directamente destinadas a sus obras sociales. Asimismo se han de incluir en el ámbito de la exención a los partidos políticos, a las asociaciones declaradas de utilidad pública dedicadas a la protección, asistencia o integración social de la infancia, de la juventud, de la tercera edad, de personas con minusvalías físicas o psíquicas, marginadas, alcohólicas, toxicómanas o con enfermedades en fase terminal, y a Cruz Roja española.

Con anterioridad a la introducción de la citada reforma, cuando estas organizaciones o entes formalizaban una hipoteca, no pagaban el Impuesto en su antigua condición de sujeto pasivo del mismo, al hallarse exoneradas de gravamen. Pues bien, tras la reforma operada por el RD Ley 17/2018 las entidades prestamistas quedarán exoneradas del pago del Impuesto cuando otorguen préstamos hipotecarios a dichas entidades³⁹.

Téngase presente además a este respecto que, con anterioridad, siendo el sujeto pasivo del gravamen el prestatario persona física, éste se podía beneficiar de determinadas ventajas como, por ejemplo, las deducciones fiscales establecidas por algunas Autonomías por familia numerosa, dependencia, situaciones de especial vulnerabilidad económica, personas mayores de edad, etc. Pues bien estas ventajas fiscales no serían de aplicación al nuevo sujeto pasivo del Impuesto, a saber, la entidad bancaria prestamista, lo que incrementará la recaudación del gravamen por parte de las CC.AA. Y ello en tanto en cuanto el hecho de que el nuevo sujeto pasivo del Impuesto lo sean las entidades financieras deja sin aplicación un conjunto de deducciones y exenciones y de tipos

39 Coincidimos a este respecto con FALCÓN Y TELLA, R., ‘De nuevo sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS de 6 de noviembre de 2018 y el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre’, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es) cuando afirma, refiriéndose al alcance de esta nueva regulación, que *“no deja de resultar difícil de explicar que una exención subjetiva se haya extendido a los préstamos hipotecarios por el mero hecho de que el prestamista, que ya no es sujeto pasivo, los haya contratado”*. En efecto, en la medida en que dichas personas y entidades han dejado de ser sujetos pasivos del Impuesto y los que han sido designados como tales no les pueden repercutir el tributo carece de toda razón de ser el mantenimiento de la exención del tributo para los prestamistas en función de quienes sean los prestatarios.

reducidos y superreducidos que las Comunidades ofrecían hasta la fecha a grupos de consumidores tales como jóvenes, mayores, familias numerosas, discapacitados o adquirentes de viviendas con menos de 90 metros cuadrados o de protección oficial.

Como es lógico al amparo de la reforma operada, y teniendo presente que nos hallamos ante un tributo totalmente cedido a las CC.AA., éstas podrían entrar a modificar su regulación relativa a la aplicación de tipos especiales, bonificaciones y deducciones del Impuesto que se aplicaban en función del valor de la vivienda, de su calificación o situación o de los ingresos, o edad y otras circunstancias personales o familiares de los deudores hipotecarios, antiguos sujetos pasivos del Impuesto.⁴⁰

40 En este sentido el Govern catalán, mediante Decreto-Ley 6/2018, de 13 de noviembre, procedió a adaptar la normativa autonómica reguladora del tributo al RD Ley 17/2018 eliminando los antiguos tipos reducidos del 0,5% aplicables a los jóvenes de hasta 32 años que firmaban una hipoteca para la compra de su vivienda habitual, del 0,1% aplicable a la formalización de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas protegidas o del 0,5% previsto respecto de las personas con una discapacidad acreditada igual o superior al 33%. Dicho Decreto modificó la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, con la finalidad de suprimir estos tipos reducidos para dichos supuestos relativos a otorgamiento de documentos de adquisición de viviendas declaradas protegidas (incluidos también los documentos del préstamo hipotecario otorgado para adquirirlos) y documentos que formalizaban la constitución y la modificación de préstamos hipotecarios otorgados a favor de contribuyentes de treinta y dos años o menos o con una discapacidad acreditada igual o superior al treinta y tres, para la adquisición de su vivienda habitual. Mediante la aplicación de los citados tipos reducidos se pretendía reducir la carga fiscal para determinados contribuyentes atendiendo a su capacidad económica. Sin embargo dicha finalidad quedaba desvirtuada desde el momento en que la condición de contribuyente del Impuesto pasó a recaer en la entidad prestamista a resultas de la aprobación del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre. Pues bien a resultas de la citada supresión los documentos que formalizasen el otorgamiento de préstamos con garantía hipotecaria estarían sujetos al tipo general de gravamen aplicable a la cuota gradual de AJD del 1,5%. Por su parte la Ley del Principado de Asturias 14/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2019, modificó el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado mediante Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, con la finalidad de incrementar el tipo impositivo aplicable a las escrituras de préstamos hipotecarios dentro de la modalidad de AJD, pasando del 1,2% anterior al 1,5%. Para ello introdujo el art. 34 bis, relativo al tipo de gravamen aplicable a las escrituras que documenten préstamos con garantía hipotecaria, en el citado Decreto Legislativo. Con carácter adicional se eliminó el tipo reducido del 0,3% que venía aplicándose a los adquirentes de una vivienda protegida cuando constituían un préstamo hipotecario, manteniéndose, en cambio el tipo reducido del 0,3% para las escrituras que documenten la adquisición de viviendas por beneficiarios de ayudas económicas percibidas de la Administración del Estado y de la Administración del Principado de Asturias para la adquisición de vivienda habitual de protección pública que no goce de la exención prevista en la normativa ITPyAJD, supuesto en el que el obligado al pago del tributo continúa siendo el comprador, modificando para ello el art. 35 del Decreto Legislativo, encargado de regular el tipo de gravamen aplicable a las escrituras y actas notariales que contengan actos o contratos por los que se transmitan viviendas de protección pública. Por su parte la Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2019, dentro del ámbito del ITPyAJD, además de reducir el tipo de gravamen de determinadas operaciones inmobiliarias (así, en las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales, cuando el valor real o declarado -siempre que este último sea superior al real- del inmueble sea igual o inferior a 200.000 euros, y siempre que el inmueble adquirido haya de constituir la primera vivienda del adquirente, el tipo medio aplicable pasó a ser el 5%), se dejó sin contenido el artículo relativo al tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para financiar la adquisición de inmuebles que tengan que constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación.

Con carácter adicional la reforma aprobada introdujo la prohibición de que la banca pueda deducirse en el Impuesto de Sociedades el pago del IAJD⁴¹, modificando a tal efecto el art. 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del impuesto societario. Así, con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley (que tuvo lugar el 10 de noviembre de 2018) se añadió una nueva letra m) en el art. 15 de la Ley 27/2014 con la siguiente redacción: “m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre”. De este modo se abría la posibilidad de que las entidades bancarias gravadas con el IAJD pudieran deducírselo en su IS durante el ejercicio 2018, ya que el próximo período impositivo del Impuesto arrancaría el 1 de enero de 2019.

Nada dispuso en cambio el RD Ley 17/2018 en su redacción inicial respecto de la proyección de la reforma introducida sobre la tradicional exención aplicable a las subrogaciones de acreedores de préstamos hipotecarios o a las novaciones de este tipo de préstamos, regulada en los arts. 7 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo⁴², sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios. A priori cabía estimar que dichos preceptos seguirían siendo de aplicación, al no contradecir a la norma modificada del sujeto pasivo, tratándose además de una ley especial que no habría de estimarse derogada por la general.

Por su parte dentro de los ordenamientos forales en el Territorio Foral de Navarra tuvo lugar la aprobación de la Ley Foral 25/2018, de 28 de noviembre, de modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que entró en vigor

41 Esta prohibición contrasta, en cambio, con la posibilidad existente en la normativa reguladora del IS de que las entidades puedan deducirse otros impuestos relacionados con su actividad como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el IVA (siempre que esté relacionado con gastos relacionados con la actividad de la empresa), las cotizaciones sociales así como el propio ITP y el resto de Modalidades impositivas de AJD. La prohibición de deducibilidad del IAJD podría determinar que las entidades bancarias tengan que hacer frente al pago del IS con un beneficio menor derivado de la no deducibilidad del gasto que representa para ellas el IAJD (gasto obligatorio relacionado con la actividad económica de la entidad), con el consiguiente riesgo de vulneración del principio constitucional de capacidad económica.

42 Como es sabido de acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 7 de la Ley 2/1994 “Estará exenta la escritura que documente la operación de subrogación en la modalidad gradual de “Actos Jurídicos Documentados” sobre documentos notariales”. Por su parte el art. 9 de la citada Ley, relativo a los beneficios fiscales y honorarios notariales y registrales en la novación modificativa de préstamos hipotecarios, establece que “Estarán exentas en la modalidad gradual de “Actos Jurídicos Documentados” las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a la mejora de las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente. Conjuntamente con esta mejora se podrá pactar la alteración del plazo (...)”.

con fecha 5 de diciembre de 2018 y a través de la cual se dispuso que sea la banca la que pague el citado tributo y no los ciudadanos cuando se formalice un préstamo con garantía. A este respecto se ha de volver a recordar no obstante que, con carácter general, la anulación por parte del Tribunal Supremo de una norma reglamentaria estatal no afecta a la validez jurídica de la norma legal de la Comunidad Foral de Navarra.

Con la finalidad de acomodar en parte la norma navarra al contenido del RD Ley 17/2018 a través de la aprobación de la Ley Foral 25/2018 se establece que, cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, el sujeto pasivo será el prestamista. En cambio se mantiene el resto de la redacción, en la medida en que la norma foral navarra se refiere a escrituras de constitución de préstamo con garantía. De manera correlativa se mantienen exceptuados de gravamen aquellos supuestos en los que el prestatario disfrutaba de una exención subjetiva, sin que se vean afectados por esta modificación, suprimiéndose además la exención referida a los partidos políticos con representación parlamentaria, al estimarse que la misma carece de fundamentación técnica y política.

Con carácter adicional, y a diferencia de lo que sucedió en la redacción inicial del RD Ley 17/2018⁴³, se añade en la normativa foral navarra la precisión de que queda derogado para las cooperativas de crédito el beneficio fiscal del art. 27.1.b) de la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas, en aquellos supuestos de escrituras de constitución de préstamo con garantía en las que aquellas entidades sean prestamistas. En cambio, y en sintonía con la normativa estatal, se adiciona una Disposición Final Primera para establecer la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la deuda tributaria derivada del ITPyAJD cuando el prestamista sea el sujeto pasivo en las escrituras constitución de préstamo con garantía.

Como es sabido en la Comunidad Foral de Navarra el sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que los insten o soliciten, o aquéllos en cuyo interés se expidan. Hasta la fecha, cuando se trataba de escrituras de constitución de préstamo con garantía se consideraba adquirente al prestatario. Sin embargo a resultas de la modificación que la norma introduce en el art. 21 se acomoda

en parte la normativa navarra al contenido de la norma estatal en este ámbito, modificada por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, estableciéndose que, cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, el sujeto pasivo será el prestamista.

Por su parte mediante la adición de un nuevo apartado 30 al art. 35.I.B) se pretende que determinados supuestos en los que el prestatario disfrutaba de una exención subjetiva (caso del Gobierno de Navarra y de sus establecimientos de beneficencia, cultura, docentes o de fines científicos, así como del Estado y los suyos y de Cruz Roja Española) sigan quedando exceptuados de gravamen sin que se vean afectados por la modificación introducida en el art. 21. Se añade además a dicho art. 35.I.B) otro apartado 31 con la finalidad de establecer que determinadas exenciones (primeras copias de escrituras públicas que documenten préstamos hipotecarios y contratos asimilados solicitados para la construcción de viviendas de protección oficial y escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos no sean de aplicación cuando el sujeto pasivo sea el prestamista. Todo ello teniendo en cuenta el objeto de la nueva Ley Foral de que sea el prestamista el sujeto pasivo del Impuesto en lo relativo a los actos jurídicos que documenten las escrituras de constitución de préstamo con garantía. Dichos cambios normativos afectarán a los hechos imposables producidos a partir de la entrada en vigor de la norma, proyectándose sobre las escrituras públicas de préstamos con garantía que se formalicen a partir del 5 de diciembre de 2018. Por último, como se ha indicado, se dispuso la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la deuda tributaria derivada del ITPyAJD en su Modalidad de Documentos Notariales cuando el prestamista sea el sujeto pasivo en las escrituras constitución de préstamo con garantía.

8. A modo de conclusión

A la hora de analizar la cuestión relativa al pago del IAJD a resultas del otorgamiento de un préstamo hipotecario se ha de tener presente que la redacción del art. 68 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, resultaba meridianamente clara cuando establecía que *“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”*. Dicho precepto atribuía la condición de sujeto pasivo del gravamen al prestatario de manera que, por lo que respecta al citado gasto, no creemos que se hubiese estado imputando al consumidor un importe que no le resultase exigible al amparo de la normativa tributaria

43 En efecto téngase presente que la citada regulación estatal, en su redacción inicial, no señaló nada respecto de la “suerte” que habría de correr el derecho a la exención establecido respecto de todas las Modalidades del ITPyAJD por el art. 33 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, de conformidad con el cual “Art. 33. Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas. Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales: 1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones (...)”.

aplicable. Y ello sin perjuicio de reconocer que la calificación directa del prestatario como sujeto pasivo del Impuesto no se llevaba a cabo a través del RDLeg. 1/1993 (a pesar de tratarse de un elemento esencial del tributo cubierto por el principio de reserva de ley), siendo por el contrario el Reglamento del Impuesto el encargado de establecer que en las escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario.

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 23 de diciembre de 2015, en relación con el pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, analizó el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y, tras confrontar lo dispuesto en sus arts. 8, 15, 27 y 28, concluyó que *"La entidad prestamista no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al impuesto sobre actos jurídicos documentados, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios que interese y que, a través de la cláusula litigiosa, carga indebidamente sobre la otra parte contratante. En su virtud, tanto porque contraviene normas que en determinados aspectos tienen carácter imperativo, como porque infringe el art. 89.3 c) TRLGCU, que considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario, la declaración de nulidad efectuada por la Audiencia es plenamente ajustada a derecho"*.

Sin embargo, a pesar de la nulidad de la cláusula que imponía al prestatario todos los gastos de formalización de la hipoteca, no estaba claro el alcance de las cantidades a cuya devolución daría derecho en lo relativo al pago de Actos Jurídicos Documentados. La Sala de lo Civil del TS resolvió la cuestión teniendo en cuenta la defensa de los derechos del consumidor, pero no desde el punto de vista tributario, aunque se pronunciara de refilón sobre la cuestión. En cambio la Sala de lo Contencioso-administrativo del Alto Tribunal, de manera reiterada, había venido entendiendo que el sujeto pasivo del IAJD en los préstamos hipotecarios concedidos por entidades de crédito es el prestatario, por aplicación del art. 29 del TRLITPyAJD, que señala que en la Modalidad de Documentos Notariales es sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, siendo adquirente únicamente el prestatario. Con carácter adicional el art. 68 del Reglamento del Impuesto específica que cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considera adquirente el prestatario. En este sentido se pronunció el TS en Sentencias de 31 de octubre de 2016 y de 22 de noviembre de 2017. Con carácter adicional el hecho de que la citada delimitación se lleve a cabo a través de una norma reglamentaria (el Real Decreto 828/1995) no resta valor ni eficacia a la decisión normativa la cual, mientras permanezca en vigor, ha de ser respetada por el conjunto de los órganos judiciales. Y todo ello con in-

dependencia de reconocer que, en puridad, no habría de ser objeto de fallo por parte de un órgano judicial de otro orden distinto del contencioso-administrativo el contenido de una normativa tributaria⁴⁴, ya que se corre el riesgo (tal y como sucedió en el presente caso) de que los resultados alcanzados resulten contrarios a los principios y normas de dicho campo del ordenamiento jurídico.

Las sucesivas sentencias recaídas tras la aparición de la STS de 23 de diciembre de 2015 y de los pronunciamientos dictados por la Sala de lo contencioso-administrativo del Alto Tribunal se hicieron eco de la separación existente entre dos líneas jurisprudenciales esencialmente diversas. De una parte, aquella que atiende al carácter de sujeto pasivo del prestatario conforme al art. 68 del Reglamento del Impuesto, y estimando en consecuencia que la declaración de nulidad de la cláusula no produce efectos por no haber traslación abusiva de gastos al prestatario. En este sentido se pronunció ya en su día, entre otras, la Sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 14 de noviembre de 2016, procediendo así a establecer su criterio sobre los efectos de la declaración de nulidad de las cláusulas de gastos en contratos de préstamos hipotecarios y afirmando que deben ser los clientes los que asuman el Impuesto que grava estas operaciones y también (salvo que el servicio lo haya solicitado otro) los que paguen los gastos notariales.

Inicialmente el Juzgado de primera instancia había declarado la nulidad de varias cláusulas relativas a los gastos de la hipoteca y obligaba a la entidad financiera a devolver el dinero a los clientes, siendo recurrido el pronunciamiento. Pues bien la Audiencia Provincial de Pontevedra estimó parcialmente el recurso y revocó la resolución anterior, aunque únicamente para ordenar la devolución de ciertos gastos a los clientes. Tal y como sostuvo la Audiencia el pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que somete

44 En efecto, constituye reiterada doctrina de la Sala Primera del TS (caso, entre otras, de las Sentencias de 29 de junio de 2006, 7 de octubre del 2008, 20 de julio y 4 de noviembre de 2012 y 18 de mayo de 2016) el criterio de que no corresponde a la jurisdicción civil entrar a conocer sobre la aplicabilidad o la procedencia de un impuesto determinado, el sujeto pasivo del mismo, su base imponible o el tipo aplicable, al concurrir en tales casos una falta de jurisdicción (art. 37 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), ya que el conocimiento de tales cuestiones está reservado legalmente a la Administración Tributaria, y en su caso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Con carácter adicional, y de acuerdo con lo dispuesto por el art. 56 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo conocerá "1º De los recursos de casación, revisión y otros extraordinarios en materia civil que establezca la Ley. 2º De las demandas de responsabilidad civil por hechos realizados en el ejercicio de su cargo, dirigidas contra el Presidente del Gobierno, Presidentes del Congreso y del Senado, Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial, Presidente del Tribunal Constitucional, miembros del Gobierno, Diputados y Senadores, vocales del Consejo General del Poder Judicial, Magistrados del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, Presidentes de la Audiencia Nacional y de cualquiera de sus Salas y de los Tribunales Superiores de Justicia, Fiscal General del Estado, Fiscales de Sala del Tribunal Supremo, Presidente y Consejeros del Tribunal de Cuentas, Presidente y Consejeros del Consejo de Estado, Defensor del Pueblo y Presidente y Consejeros de una Comunidad Autónoma, cuando así lo determine su Estatuto de Autonomía. 3º De las demandas de responsabilidad civil dirigidas contra Magistrados de la Audiencia Nacional o de los Tribunales Superiores de Justicia por hechos realizados en el ejercicio de sus cargos".

a gravamen la operación de préstamo con garantía hipotecaria corresponde al cliente. Y, a pesar de que la primera Sentencia declarase la nulidad de la cláusula correspondiente, no procedía ninguna devolución porque ese Impuesto ya fue pagado por quien correspondía⁴⁵.

En esta misma línea se situó la Sentencia de la Sección Novena AP de Valencia de 21 de noviembre de 2017, al estimar que unas cláusulas que imputaban al prestatario los gastos por vencimiento anticipado, los de tasación y los aranceles notariales y registrales eran abusivas. El citado órgano judicial estimó parcialmente el recurso interpuesto por la entidad financiera contra Sentencia dictada por el Juzgado de Primera Instancia núm. 5 de Valencia, procediendo a revocar la condena impuesta por éste al banco para que devolviera al consumidor el dinero pagado por el Impuestos de Actos Jurídicos Documentados. Tal y como se afirma en dicho pronunciamiento *"Con independencia de que la sentencia de 23 de diciembre de 2015 del Tribunal Supremo no tiene por objeto ni ha dispuesto fijar la atribución del sujeto pasivo de tal impuesto en la prestamista, conforme a la normativa específica tributaria (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y resoluciones judiciales que la han interpretado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, resulta fijado que el sujeto pasivo es el prestatario; razón por la cual, colocados los actores al momento de la contratación, ellos debían abonar el mentado impuesto, por lo que no procede que el mismo sea a cargo de ...S.A."*

Este pronunciamiento venía así a alinearse con la posición mayoritaria en la jurisprudencia de las Audiencias Provinciales que habían enjuiciado la acción de restitución anudada a la de nulidad de tal clase de pacto en los préstamos hipotecarios.

Ahora bien cabe aludir asimismo a la existencia de una segunda línea interpretativa dentro de la jurisprudencia a través

de la cual se estima que dicha norma reglamentaria contradice al art. 29 de la Ley del Impuesto, no debiendo en consecuencia aplicarse, al ser nula la cláusula por abusiva.

A través de dos Sentencias de fecha 28 de febrero de 2018 la Sala de lo Civil del TS procedió a revisar su jurisprudencia anterior recogida en la Sentencia de 23 de diciembre de 2015 en la que señalaba que obligar al prestatario/consumidor a asumir los gravámenes (como un gasto más de los de constitución) que lleva asociados el otorgamiento de un préstamo hipotecario mediante el uso de cláusulas en los contratos bancarios tipo (que no permitían negociación alguna) representaba una práctica abusiva y por esa razón nula. El TS se encargó de matizar dicha jurisprudencia concretando cuál debe ser el reparto entre las cargas impositivas que se devengan por ese tributo en la realización de este tipo de operaciones.

Conforme a dichos pronunciamientos de 28 de febrero de 2018 el reparto de gravámenes debe establecerse del siguiente modo. En primer lugar, el pago de la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados incumbe al prestatario. Y ello de acuerdo con una consolidada jurisprudencia emanada de la Sala Tercera del TS (entre otras, Sentencias de 29 de junio de 2006, 7 de noviembre de 2007, 25 de mayo de 2011 y 18 de mayo de 2016) que ha establecido que el sujeto pasivo del impuesto es el prestatario. Y, en segundo término, de cara al pago de la cuota fija del IAJD que grava el timbre de los documentos notariales originales (matrices) se ha de diferenciar entre el timbre de los folios en los que se redacta la matriz y las copias autorizadas. Así, mientras que el abono del Impuesto por la matriz corresponderá al prestatario (salvo que banco y cliente lleguen a un acuerdo para pagarlo a medias) el correspondiente a las copias deberá abonarlo el que las solicite. Ambos pronunciamientos estimaron en parte los dos recursos presentados y establecieron que a los bancos solamente les corresponde pagar la mitad del Impuesto sobre el timbre de los documentos notariales y el de las copias, si las solicita la entidad.

En este mismo sentido se pronunciaron las Sentencias de la Sala de lo Civil del Alto Tribunal de 15 de marzo de 2018, a través de las cuales el Tribunal pretende clarificar si una de las consecuencias de la declaración de abusividad de la cláusula que dispone que todos los gastos de constitución del préstamo hipotecario corresponderán al consumidor/prestatario alcanza también, como podía interpretarse que apuntaba la STS de 23 de diciembre de 2015, a lo tributado por Actos Jurídicos Documentados. A tal efecto precisó en primer término el TS que lo que declaró en su día a través de la citada Sentencia de 2015 era que resultaba abusivo "la atribución indiscriminada y sin matices del pago de todos los gastos e impuestos al consumidor", dando así a entender que en caso de que se discriminen los gastos o de que se introduzcan matices podría la cláusula en cuestión superar el

⁴⁵ Con carácter adicional, y por lo que respecta a los gastos de Notaría, el tribunal provincial establece que deben ser asumidos por quien haya solicitado este servicio y, en caso de desconocerse este dato, por el cliente, dada su condición de sujeto pasivo. Y, en cuanto a los gastos derivados de la inscripción en el Registro de la Propiedad, la Sala establece que debe abonarlos aquel a favor de quien se inscribe el derecho, que en el presente caso era la entidad financiera. En cambio una Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Alcorcón de 17 de julio de 2017 estimó que la entidad prestamista no podía quedar al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al IAJD, aquélla sería sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios que interese y que, a través de la cláusula litigiosa, carga indebidamente sobre la otra parte contratante. Y ello tanto porque contraviene normas que en determinados aspectos tienen carácter imperativo como porque infringe el art. 89.3 c) Texto Refundido de la Ley General de Consumidores y Usuarios (TRLGCU), que considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario, la declaración de nulidad efectuada por la Audiencia es plenamente ajustada a derecho.

control de abusividad y no ser declarada nula⁴⁶. Dicho de otro modo, existiendo reciprocidad en la distribución de gastos de manera que no siempre recaigan sobre el prestatario, si lo estipulado no provocase un desequilibrio relevante o llamativo, podría efectuarse el juicio retrospectivo de que en una negociación individualizada podría razonablemente haberse aceptado una cláusula y, no estando la misma incluida entre las previstas como abusivas en la regulación legal, sería admisible y válida una cláusula que dispusiera el reparto de los gastos entre prestamista y prestatario. En todo caso subrayó la Sala de lo Civil del TS que en su Sentencia de 23 de diciembre de 2015 no se pronunció sobre el resultado concreto de la atribución de gastos (en sentido amplio, incluyendo impuestos) entre las partes de un contrato de préstamo hipotecario, debido a que lo que analizaba era una acción colectiva que cuestionaba numerosas cláusulas tachadas de abusivas de dos entidades bancarias.⁴⁷

Tras recordar el Tribunal a través de ambos pronunciamientos que deberían ser los tribunales quienes decidieran y concretaran en procesos posteriores, ante las reclamaciones individuales de los consumidores, cómo se distribuyen en cada caso los gastos e impuestos de la operación (una vez declarara abusiva una cláusula que dispone de manera indiscriminada y sin matices el pago de todos los gastos e impuestos al consumidor/prestatario) afirmó la Sala de lo Civil del Alto Tribunal que, en armonía con la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal, el sujeto pasivo del ITPyAJD es el prestatario⁴⁸. Concretamente, respecto de la cuota variable del IAJD, sería sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan, considerándose como adquirente al prestatario cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía. Respecto de la cuota fija, se habría de distinguir entre la matriz y las copias. En relación con la primera

la condición recae sobre prestatario conforme a la jurisprudencia que crea la Sala de lo Contencioso-Administrativo, salvo que existiera pacto entre las partes sobre su distribución, eventualidad que la cláusula abusiva de atribución exclusiva de gastos al prestatario hace desaparecer. No obstante, puesto que el Real Decreto 1426/1989, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Arancel de los Notarios, habla en general de interesados sin especificar a efectos de matriz si lo es prestamista o prestatario, y en tanto los préstamos con garantía hipotecaria son una realidad inescindible, se estima razonable distribuir por mitad el pago del Impuesto, como ya había sugerido la Resolución de la DGRN de 7 de abril de 2016. Y, por lo que respecta a las copias, se estima que es sujeto pasivo quien las solicite, conforme al art. 68 del Reglamento del Impuesto.

Sin embargo la Sentencia de la Sala Tercera del TS de 16 de octubre de 2018 (así como las posteriores Sentencias de 22 y 23 de octubre de 2018), modificando su jurisprudencia anterior, concluyó que no es el prestatario el sujeto pasivo del Impuesto en las escrituras notariales de préstamo con garantía hipotecaria, sino la entidad que presta la suma correspondiente. Y ello sobre la base de considerar que el negocio inscribible es la hipoteca y que el único interesado en la elevación a escritura pública y la ulterior inscripción de aquellos negocios es el prestamista, que solo mediante dicha inscripción podrá ejercitar la acción ejecutiva y privilegiada que deriva de la hipoteca, declarándose a tal efecto la nulidad del art. 68.2 del Reglamento del ITPyAJD.

Para el TS, adoptando a nuestro juicio un criterio discutible, lo verdaderamente relevante a los efectos del gravamen es la necesidad de inscripción, requisito que fundamenta la aplicación del tributo y que concurre exclusivamente en la hipoteca. Y, siendo ello así, el único beneficiario del documento es el acreedor hipotecario, ya que solo a él benefician las acciones (privilegiadas) que el ordenamiento ofrece a los titulares de los derechos inscritos. Por tanto en la medida en que solo al acreedor hipotecario interesa la inscripción de la hipoteca (dado que sin la inscripción aquélla carecería de eficacia) es el acreedor quien debe pagar el Impuesto, no determinándose la condición de sujeto pasivo en función de quien es el "adquirente", sino en función de quien es el "interesado". Así las cosas la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal resolvió que el citado precepto reglamentario no tenía el carácter interpretativo o aclaratorio que tradicionalmente le ha venido otorgando la jurisprudencia, sino que constituía un exceso reglamentario que hacía ilegal la previsión contenida en el mismo.

Tal y como hemos puesto de manifiesto a lo largo del presente trabajo, a nuestro juicio la garantía derivada de la constitución del derecho real de hipoteca no puede ser considerada aisladamente, no pudiendo tampoco calificarse como negocio principal, condición ésta que recae sobre el préstamo garantizado con hipoteca. Tal y como ha subrayado

46 Recuérdese que el TS afirmó en esta Sentencia de 23 de diciembre de 2015 que "(...) La cláusula discutida no solo no permite una mínima reciprocidad en la distribución de los gastos producidos como consecuencia de la intervención notarial y registral, sino que hace recaer su totalidad sobre el hipotecante, a pesar de que la aplicación de la normativa reglamentaria permitiría una distribución equitativa, pues si bien el beneficiado por el préstamo es el cliente y dicho negocio puede conceptuarse como el principal frente a la constitución de la hipoteca, no puede perderse de vista que la garantía se adopta en beneficio del prestamista. Lo que conlleva que se trate de una estipulación que ocasiona al cliente consumidor un desequilibrio relevante, que no hubiera aceptado razonablemente en el marco de una negociación individualizada; y que, además, aparece expresamente recogida en el catálogo de cláusulas que la ley tipifica como abusivas (art. 89.2 TRLGCU)".

47 Tal y como afirma el TS en ambas Sentencias de 15 de marzo de 2018 "En el control realizado en el marco de una acción colectiva en defensa de los intereses de consumidores y usuarios, declaró abusivo que se imputaran indiscriminadamente al consumidor todos los gastos e impuestos derivados de la operación".

48 Incluso el Tribunal viene a despejar todas aquellas dudas de constitucionalidad que pudieran llegar a plantearse acudiendo a citar los Autos del Tribunal Constitucional núms. 24/2005 de 18 de enero, y 223/2005, de 24 de mayo, en los que se declaró que "(...) Es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la Modalidad Actos Jurídicos Documentados' lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio principal (...)".

MAGARIÑOS BLANCO⁴⁹ *“en la mayoría de los casos, la hipoteca se integra en la causa del préstamo como elemento esencial, ya que no se otorgaría sin la garantía hipotecaria”*. Creemos por tanto que debe estarse siempre a la verdadera naturaleza del acto que subyace en ambas modalidades impositivas (el préstamo hipotecario).

Por otra parte, y por lo que respecta a la eventual aplicación en el presente asunto de la doctrina jurisprudencial elaborada por la Sala de lo Civil del TS sobre cláusulas abusivas, se ha de tener presente que en ningún caso los prestatarios pagaron el tributo en aplicación de una cláusula contractual o de una condición general impuesta por los bancos, sino en cumplimiento de lo dispuesto por la normativa tributaria.

A resultas de todo lo anterior estimamos que, en el presente supuesto, no concurrían razones suficientes para justificar un giro jurisprudencial como el adoptado en las Sentencias del TS de 16, 22 y 23 de octubre de 2018. Dada la existencia de una línea jurisprudencial de la Sala de lo Contencioso-Administrativo afianzada en el tiempo (y avalada además por el propio TC, que a través de dos resoluciones de 2005 había concluido por unanimidad que el prestatario que constituye una hipoteca sobre un bien revela con ello una determinada capacidad económica que es susceptible de ser gravada) existía una clara presunción a favor de su continuidad, en aras de preservar los principios constitucionales de seguridad jurídica y de igualdad.⁵⁰

Debido a ello, y desde un punto de vista estrictamente jurídico, estimamos que la rectificación de criterio incluida en las tres Sentencias de 27 noviembre de 2018 fue acertada, al ajustarse plenamente a Derecho retomando una línea interpretativa sólida que se había mantenido inalterada durante más de veinte años. Tal y como subraya el Pleno del Tribunal en los citados pronunciamientos el préstamo tiene sentido y viabilidad en sí mismo, sin perjuicio de que sin la garantía hipotecaria estaría presumiblemente sometido a condiciones más rigurosas en beneficio del prestamista. El requisito de la inscribibilidad del acto no hace prevalecer a la hipoteca sobre el préstamo como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan

préstamos con garantía hipotecaria⁵¹. Por su parte la modificación normativa introducida a través del RD Ley 17/2018 debe enmarcarse única y exclusivamente en un ámbito político, constituyendo la reacción del Poder Ejecutivo ante el descontento social que el pronunciamiento del Alto Tribunal de 6 de noviembre de 2018 suscitó en buena parte de la sociedad, careciendo en todo caso dicha reforma de una fundamentación ajustada a Derecho que amparase la misma. No creemos que dicha fundamentación pueda encontrarse en las Sentencias del TS de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 cuyos argumentos no compartimos, al margen de que puedan estar bien contruidos. Y, en todo caso, se trata de una modificación normativa que suscita dudas de constitucionalidad, tanto respecto del vehículo normativo utilizado al emplear la fuente normativa del Real Decreto-Ley (modificar el sujeto pasivo de un impuesto constituye una cuestión que, indudablemente, afecta al deber de contribuir, amén de la anormalidad que implica modificar dicho elemento esencial no habiéndose alterado el hecho imponible del gravamen), como en lo que se refiere a la prohibición de deducibilidad del gravamen para las entidades financieras en su IS a partir del ejercicio 2019⁵².

51 Véase a este respecto PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., “Cambio de la jurisprudencia sobre el sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales de AJD del ITPyAJD”, ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com), quien destaca que “(...) Al gravarse el documento notarial que contiene un préstamo hipotecario debe estarse a lo que tal negocio complejo es, siendo lógico que se aplique lo dispuesto en los artículos 8 y 15 del TR de la Ley, no solo porque se trate de la misma ley con varios gravámenes incluidos en la misma, sino porque está regulando a efectos de su gravamen por transmisiones patrimoniales el mismo negocio, por lo que parece lógico que el legislador entienda que cuando se constituye un préstamo hipotecario es el prestatario el sujeto pasivo, porque ve en el mismo la capacidad tributaria —capacidad económica a efectos de este impuesto— para que tribute como sujeto pasivo (...) Si en un negocio, cuyo parte principal es traslativo gravado por transmisiones patrimoniales, como el préstamo hipotecario, aunque no se hubiera regulado expresamente que el sujeto pasivo es el prestatario, aplicando los principios de interpretación del Derecho, sin duda, habría que convenir que sería sujeto pasivo el prestatario. Dado que el TS viene definiendo la cuota gradual como un tributo mixto, que grava no solo el documento en sí, sino también, el contenido del mismo, se deduce que al gravar ese aspecto traslativo, asimismo, en este gravamen documental, el sujeto pasivo debiera de seguir siendo el prestatario”.

52 Suscribimos a este respecto las consideraciones efectuadas por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “El mal llamado ‘Impuesto sobre las hipotecas’”, Revista BIT Plus, núm. 225, 2018, pág. 11, cuando señala que “No responde a ninguna lógica tributaria que la cuota del IAJD no pueda deducirse como gasto en el Impuesto sobre Sociedades ¿Por qué se discrimina este impuesto frente a cualesquiera otros que sí son gasto fiscalmente deducible ¿Qué característica especial tiene este tributo que no lo posean, por ejemplo, el IBI, el IAE, el IVA cuando sus cuotas no son deducibles, etc.? ¿Por qué no es gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, y sí lo es en el IRPF si el prestamista es un empresario individual?”.

49 MAGARIÑOS BLANCO, V., “El Supremo y los impuestos hipotecarios”, ob. cit. (consultada el 2 de noviembre de 2018).

50 Como bien ha señalado FERRERES COMELLA, V., “La importancia de la jurisprudencia: a propósito del lío de las hipotecas”, Diario El País, www.elpais.com (consultada el 5 de noviembre de 2018), “Si durante tantos años ha estado operando plenamente, sin fisuras, una determinada interpretación de la ley, el silencio del legislador equivale a aceptación. Si el Parlamento observa cómo se está aplicando la ley (en el sentido que fija el Gobierno en un reglamento), y no reacciona, ello es indicio de que la interpretación que se está siguiendo cuenta con su respaldo”.



TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2019	30
Resolución de 11 de enero de 2019, 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 2019	30

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2019

Resolución de 11 de enero de 2019, 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 2019

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

Para ello, la Agencia Tributaria tiene establecidos como objetivos estratégicos fundamentales y permanentes desde su creación tanto la prevención como la lucha contra el fraude fiscal.

Las experiencias internacionales ponen de manifiesto la complejidad del fenómeno del fraude tributario, de manera que no puede combatirse únicamente con medidas de control a posteriori, sino que exige la combinación de medidas preventivas de diversa índole.

En esta línea, la Agencia Tributaria pretende continuar reforzando todas las actuaciones dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario, mediante la transparencia de la información, el impulso de la asistencia, las actuaciones dirigidas a la intensificación de la depuración censal, la política en materia recaudatoria o el desarrollo del Código de Buenas Prácticas Tributarias, buscando, de esta manera, orientar su actuación mediante la utilización de actuaciones preventivas previas o simultáneas a la presentación de las autoliquidaciones.

Igualmente, se desarrollarán actuaciones de comprobación e investigación sobre los obligados tributarios en los que concurren perfiles de riesgo, lo que requiere la definición previa de los criterios básicos y de las áreas de riesgo fiscal que se consideren de atención prioritaria para el ejercicio.

Estos perfiles de riesgo se definen en los instrumentos de planificación y, más concretamente, en el Plan de Control Tributario y Aduanero, al que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tiene carácter reservado sin perjuicio de la necesaria publicidad a través de las directrices generales que lo informan.

Todo ello en consonancia con la culminación de la reordenación extraordinaria y singular de los recursos humanos de la Agencia Tributaria ya iniciada en el marco de las medidas organizativas adoptadas. Estas medidas permiten abordar un cambio sustancial en la organización de la Agencia Tributaria de manera que se adapte a las necesidades del momento actual, que exige la adopción de medidas coordinadas de asistencia y prevención del fraude tributario que favorezcan el cumplimiento voluntario y una intensificación de las actuaciones de lucha contra el fraude que abarquen el mayor ámbito territorial posible.

Así pues, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2019 contienen una referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran más relevantes, si bien constituyen, al igual que en los últimos años, un mecanismo de refuerzo y consolidación de las actuaciones desarrolladas ya en años anteriores, a la vez que incorporan otras nuevas, en línea con el contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad habitual, garantizando de este modo la continuidad y la uniformidad de las tareas habituales de comprobación e investigación del fraude que desarrolla con generalidad.

Estas directrices giran en torno a cuatro grandes pilares:

- Información y asistencia. Prevención de los incumplimientos.
- La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.
- El control del fraude en fase recaudatoria.
- 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 2019 que a continuación se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

I. Información y asistencia. Prevención de los incumplimientos

La Agencia Tributaria tiene establecido como objetivo estratégico, además de la lucha contra el fraude fiscal, la prevención del mismo. Y ello exige el diseño de una estrategia de asistencia integral que consiga reducir las cargas administrativas soportadas por los contribuyentes y favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, con ello, prevenir el incumplimiento.

En 2019 se pretende continuar potenciando tanto la diversidad como la calidad de los servicios de información y asistencia prestados a los contribuyentes, priorizando el uso de las nuevas tecnologías frente a los medios tradicionales de asistencia presencial, para permitir una asignación más eficiente de los recursos materiales y humanos disponibles. De este modo, se garantizará a los contribuyentes la realización de trámites de forma más ágil y eficaz, gracias a los sistemas telemáticos de asistencia y a la disponibilidad de medios de identificación y de comunicación electrónicos.

Así, la Agencia Tributaria pretende desarrollar un nuevo modelo de asistencia al contribuyente, que se materializará en las siguientes actuaciones:

- a. Se impulsarán los canales de asistencia al contribuyente por medios electrónicos y telefónicos, así como la utilización de los formularios para la confección de declaraciones y de los medios de identificación (certificado electrónico, CI@ve PIN, número de referencia, CSV, etc.) que facilitan y agilizan los trámites del contribuyente con la Agencia Tributaria.
- b. Tras la implantación y consolidación del Asistente Virtual del sistema de Suministro Inmediato de Información durante el año 2018, es preciso asegurar su correcto funcionamiento mediante la actualización de sus contenidos en el 2019.
- Por otra parte, continuarán los trabajos de diseño del Asistente Virtual del IVA «AVIVA», cuya finalización se prevé en octubre de 2019.
- c. Asistencia en la campaña de Renta. En la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2018, se continuará avanzando en el servicio de Renta WEB con una nueva versión del programa de cartera de valores para su desarrollo en un entorno web y con la precumplimentación de los datos por parte de la Agencia Tributaria en base a los datos extraídos de los modelos 198 y 189.
- d. También para la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2018, se consolidará

la utilización del denominado sistema de Renta WEB telefónica «Le llamamos».

- e. Potenciación de la aplicación móvil «Agencia Tributaria», que ofrece los servicios personalizados al contribuyente, previo registro una única vez con CI@vePIN o referencia. Para la ya citada campaña de 2018, se ofrecerá también la posibilidad de modificar la asignación tributaria y el código IBAN.
- f. Se impulsará un nuevo servicio de información de manera que a aquel contribuyente que solicite cita previa en relación con una solicitud de información de IVA, se le ofrecerá la utilización del Asistente Virtual para formular la pregunta para que, a partir de la respuesta, pueda decidir si continúa con la solicitud de cita previa.
- g. Se potenciarán los avisos en el documento de datos fiscales del IRPF de todas aquellas fuentes de renta de que se tenga conocimiento con el fin de impulsar el cumplimiento voluntario.
- h. Se mejorarán las actuaciones de control censal, homogeneizando las campañas y el control del acceso al censo de nuevos contribuyentes para conseguir una detección temprana de riesgos.
- i. Se elaborará un sistema de ayuda para la confección de la declaración censal por el contribuyente, incluyendo un asistente y un nuevo formulario.

Igualmente, la Agencia Tributaria pretende avanzar en la puesta a disposición de los datos fiscales al contribuyente. En particular, durante 2019 se estudiará la posibilidad de proceder a la puesta a disposición de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido no acogidos al sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) de las operaciones declaradas por los obligados al SII en las que hubieran intervenido.

En definitiva, la estrategia de la Agencia se dirige a la utilización de nuevas herramientas y sistemas preventivos dirigidos a la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias en período voluntario, promoviendo un ensanchamiento de las bases imponibles declaradas.

II. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude

La nueva planificación impulsada por la Agencia Tributaria para los próximos ejercicios tiene entre sus retos estratégicos principales el de la promoción del cumplimiento voluntario entre los contribuyentes. Toda aproximación a los problemas del fraude fiscal o, en general, del cumplimiento tributario, pasa por mantener siempre la perspectiva del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como el fin último al que propenden todos los trabajos de control tributario. Cuando se seleccionan los riesgos más graves,

se liquidan los actos administrativos de regularización fiscal o los expedientes de delito fiscal de mayor importancia, o cuando se comprueba un concreto sector de la actividad económica en el que esté presente la economía sumergida y el dinero negro, se estará favoreciendo el cumplimiento tributario general.

Es justo reconocer que toda la actividad antifraude planificada por la Agencia Tributaria siempre se ha realizado pensando en erradicar aquellos comportamientos insolidarios y más graves de algunos obligados tributarios para con el conjunto del sistema; pero debe seguir prestándose mucha atención a cuáles son las materias que se planifican, incluyendo entre las mismas aquellos sectores o temáticas de fraude que, por complicados que parezcan, constituyen la columna vertebral de la evasión fiscal. Así, aspectos tales como la economía sumergida y el manejo de dinero negro en la actividad empresarial, la utilización abusiva de figuras que permiten la ocultación de rentas y patrimonios mediante estructuras societarias interpuestas, paraísos fiscales o territorios de nula tributación o las tramas que las organizaciones de delincuentes usan para la elusión de los impuestos directos e indirectos en la comercialización de bienes y servicios, serán necesariamente algunos apartados a los que la Agencia Tributaria y, en particular, la Inspección, no dejará de prestar su atención.

La Agencia Tributaria, por ello, siempre se cuestiona cuál es la actividad que va a rendir mayores rendimientos en términos de cumplimiento general del sistema tributario, antes de buscar cuál es la actividad de control que le va a reportar mayores resultados en términos cuantitativos o económicos de forma inmediata.

Por ello cualquier actividad de planificación debe ser analizada desde la doble perspectiva de, por un lado, detectar en concreto los comportamientos fiscales irregulares para su comprobación y regularización y, por otro, atender a los efectos preventivos generales que las actuaciones de control tienen tanto para el contribuyente comprobado como para su entorno económico próximo e, incluso, para el sector de actividad o la temática de fraude afectada por dicha actuación. Así en 2019, la atención a la mejora del cumplimiento tributario derivada del control se formula como un reto genérico de dicha actividad para toda la Inspección.

El proyecto, emprendido por la Inspección Tributaria, de definir no solo las cuantías regularizadas, sino también cuáles son los motivos de las regularizaciones en los distintos expedientes constituye una pieza básica para el futuro de la planificación del control tributario. No puede ser indiferente si las regularizaciones derivan de una incorrecta aplicación de la norma en materia de imputación temporal de ingresos y pagos que si, por el contrario, han sido consecuencia de la detección y regularización de una omisión de ventas, una indebida deducción de gastos, una simulación o una ocultación de rentas o patrimonios.

1. NUEVAS FUENTES DE INFORMACIÓN Y AVANCES TECNOLÓGICOS EN EL ANÁLISIS DE RIESGOS

La información constituye un elemento esencial con el que cuenta la Agencia Tributaria para la consecución de sus objetivos. Tradicionalmente, la información sobre los bienes, derechos, rentas o actividades económicas de los ciudadanos, obtenida a partir de las declaraciones presentadas por éstos, y la información derivada de declaraciones informativas de terceros han servido como punto de partida para efectuar las tareas de análisis de riesgos por la Administración tributaria.

En 2019 además se terminará de desarrollar y se implantará en la organización una herramienta de gestión de riesgos que sistematiza todos los riesgos existentes, crea colectivos de riesgos y permite un mejor seguimiento del resultado de las actuaciones llevadas a cabo.

La información disponible, derivada de las obligaciones de suministro, de los modelos tributarios y de la que procede de otros organismos públicos, es completada mediante las actuaciones desarrolladas anualmente bajo la coordinación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude a través del Plan Nacional de Captación de Información y mediante la información que deriva de la obligación de información que tienen las personas físicas o jurídicas conforme al artículo 93 de la Ley General Tributaria. Esta información se utiliza tanto para la planificación como para el desarrollo de las propias comprobaciones tributarias.

La correcta imputación de la titularidad de activos financieros, la obtención de información indiciaria que permita obtener datos sobre determinados grupos de contribuyentes, la información de signos externos de riqueza y actividad, información que permita detectar bienes y derechos ocultos o rentas no declaradas, entre otros, son ejemplos que hacen necesario completar las actuaciones de comprobación o de investigación con una información de calidad que posibilite un mayor éxito en la detección de los incumplidores y, con ello induzcan el cumplimiento voluntario general.

Por otro lado, la evolución de la transparencia en la información internacional hace necesario que en estas directrices generales se mencione el esfuerzo de explotación de la información internacional consecuencia del nuevo estándar internacional de intercambio de información, impulsado desde el Foro Global de Transparencia, del que hoy forman parte la mayoría de los Estados de la comunidad internacional y muchas jurisdicciones dependientes, consideradas paraísos fiscales hasta hace pocos años.

Dicha información se ha ido completando, en los últimos años, con otras fuentes de información muy relevante, entre las que debe destacarse la relativa a la titularidad de los bienes y derechos en el exterior, declarados a través del modelo 720, la información disponible a través del análisis de los datos declarados en el modelo 750 correspondiente a la Declaración Tributaria Especial y, finalmente, la información derivada de la puesta en marcha 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 Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) sobre cuentas financieras existentes en Estados Unidos bajo la titularidad de residentes en España o el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014, conocido como CRS.

A nivel de los recursos propios de la Unión Europea, la normativa también ha ido introduciendo nuevas fuentes de información, pudiendo destacarse en los últimos años las nuevas bases de datos gestionadas por la Comisión relativas a los mensajes sobre estado de contenedores y a la importación, exportación y tránsito para el conjunto de la Unión.

En resumen, la información recibida por la Agencia Tributaria se ha visto incrementada a partir del segundo semestre del año 2017 y durante el año 2018 como consecuencia de la ampliación y puesta en funcionamiento de tres proyectos de distinto origen y naturaleza, cuyo proceso exige de la Agencia Tributaria un notable esfuerzo:

- La incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria, desde el 1 de julio de 2017, de un importante volumen de información a partir de toda la facturación emitida y recibida por las entidades integradas en el SII de IVA.

La recepción de la información de los registros de facturación emitida y recibida de más de 50.000 contribuyentes, que representan más del 80% de la facturación global, con un grado de proximidad temporal entre su entrada en las bases de datos de la Agencia Tributaria y la generación de las mismas, supone un hito a destacar en el marco de las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios.

Las posibilidades de gestión preventiva de la adecuada tributación, mediante la llevanza automática a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria de los libros registros del IVA, ha supuesto ya, para esos contribuyentes, la desaparición de la obligatoriedad de la presentación de ciertas declaraciones informativas y de agilización del control de las devoluciones solicitadas.

Pero, adicionalmente, la importancia y el volumen de la información recibida permiten realizar procesos novedosos de análisis de riesgo, especialmente en relación con contribuyentes no obligados al suministro de dichos registros, pero receptores o emisores de facturas para contribuyentes que sí están obligados al suministro de dichos registros. Se facilita así a los órganos de control la detección de patrones de conducta que puedan poner de manifiesto inconsistencias en los comportamientos.

- La generalización del intercambio automático de información de cuentas financieras en el extranjero titularidad de residentes en España, en la medida en que

el año 2018 ha supuesto que un número muy significativo de jurisdicciones se hayan incorporado al proyecto CRS (Common Reporting Standard), desarrollado por la OCDE e impulsado por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información.

A partir de 30 de septiembre de 2017 España envió y recibió el primer intercambio, afectando a 49 jurisdicciones. En el año 2018, dichos intercambios se han extendido ya a 102 jurisdicciones, de acuerdo con los compromisos internacionales asumidos para la implementación del CRS.

Estos intercambios automáticos, a diferencia de los reglados con normativa interna, van a ocasionar que, en el año 2019, se sigan desarrollando, en el seno de la Agencia Tributaria, trabajos de identificación, análisis y optimización de la información obtenida, de forma que la transparencia, que pretende esta medida, se convierta en una realidad y todo ello conlleve una mayor dificultad para la ocultación de activos así como una mayor garantía de la correcta tributación y declaración de las rentas procedentes de los diferentes activos financieros situados en el exterior.

- La recepción de información referente al denominado «Informe País por País» como parte del Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (conocido como «BEPS», Base Erosion and Profit Shifting).

Dicho «Informe», especialmente dirigido a las grandes corporaciones multinacionales, recoge las magnitudes esenciales de la actividad de las mismas en todos los territorios en los que operan. El primer intercambio se ha producido en junio de 2018, por lo que se prevé para el año 2019 optimizar los trabajos de análisis de riesgo dirigidos a la detección de prácticas de erosión fiscal que deban ser combatidas de acuerdo con los nuevos estándares internacionales derivados del proyecto BEPS.

La importancia de estas nuevas fuentes de información, junto con la consolidación de otras fuentes incorporadas en los últimos años, determinan el desarrollo de una estrategia integral de la Agencia Tributaria que permite avanzar en la explotación de la información mediante el uso intensivo de tecnologías de análisis de datos que faciliten la detección de incumplimientos tributarios graves.

En esta línea, hay que destacar los trabajos desarrollados para analizar el valor de los activos y la existencia de riesgos fiscales en personas físicas que son titulares, directa o indirectamente, de patrimonios relevantes significativos.

Durante 2019, la Agencia Tributaria continuará trabajando en el desarrollo de modelos de análisis de riesgo que permitan anticipar y optimizar el uso que haya de darse a la nueva información que se reciba, a partir del momento de su recepción. Para ello, se adoptará igualmente un tratamiento multidisciplinar, en el que, además del trabajo

imprescindible del Departamento de Informática Tributaria, es especialmente relevante la experiencia acumulada en los trabajos coordinados por la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

Por último, 2019 verá la aparición de una obligación de información inédita en su contenido y naturaleza. Se trata de la obligación de revelación de mecanismos de planificación agresiva y otras técnicas de ocultación de la titularidad de rentas y activos, derivada de la transposición de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en materia de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, conocida como DAC 6. Así, cualquier intermediario, consultor o asesor estará obligado por ella. Esta nueva fuente de información contribuirá a una mayor transparencia, facilitando tanto la prevención como la corrección de comportamientos evasores o elusivos.

2. CONTROL DE TRIBUTOS INTERNOS

A. Grupos multinacionales y grandes empresas. Dentro de las actividades previstas para el año 2019 para la consecución del objetivo general de la Agencia Tributaria en relación con los grupos multinacionales y las grandes empresas, caben distinguir dos líneas de actuación claramente diferenciadas, aunque complementarias.

Por un lado, se consideran de gran relevancia las actuaciones de naturaleza preventiva tendentes a garantizar las bases tributarias y a otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes. Se trata de actuaciones que no sólo buscan la eficacia sino también la eficiencia en la utilización, por parte de la Administración, de recursos escasos.

Dentro de estas actuaciones preventivas se prevé continuar, en línea con años anteriores, con la política de fomento de los Acuerdos Previos de Valoración en materia de precios de transferencia y reparto de costes o beneficios, tanto de carácter unilateral como, particularmente, los de carácter bilateral y multilateral, en sintonía con lo que sucede en países de nuestro entorno. Con este género de actuaciones se pretende dar certidumbre a las relaciones jurídico-tributarias internacionales evitando costosas actuaciones inspectoras y futuras controversias no sólo con los contribuyentes en sede de Tribunales sino también con las Administraciones de otros países a través del sistema de resolución de controversias por medio de los procedimientos amistosos, garantizando una tributación acorde con el principio de libre competencia. Dada la especialidad de la materia sobre la que versan los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, la práctica totalidad de los mismos se centraliza en personal especializado, con lo que se facilita una homogeneidad en los criterios aplicados, así como una mayor eficiencia administrativa.

Los controles simultáneos son otro de los instrumentos que tendrán presencia en el Plan de 2019 en busca

de una mayor eficacia y eficiencia administrativa, así como de una reducción de los costes de cumplimiento de los contribuyentes. Estos controles permiten la obtención de mejor información, necesaria para el adecuado control de los grandes grupos multinacionales, a la par que facilitan la coordinación con otros países, reduciendo el riesgo de futuras controversias. Se facilita, de esta forma, una solución más coordinada a nivel internacional reduciendo el coste que representaría para los contribuyentes la alternativa de sucesivas actuaciones inspectoras en diversos países y sobre un mismo grupo empresarial.

Asimismo, especial trascendencia para los grupos multinacionales tienen los Procedimientos Amistosos («MAP», por sus siglas en inglés: Mutual Agreement Procedure), que constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una, o de ambas, produzca una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre ambos estados. Este mecanismo de solución internacional de controversias, ya sea regulado por la Unión Europea en el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE, como convenido por los propios Estados con países terceros por medio del artículo 25 de los CDI ratificados al amparo del Modelo de Convenio de la OCDE, ha crecido de forma significativa durante 2017 y 2018 y se erige en el camino internacional para la resolución de este tipo de controversias para un gran número de regulaciones de alcance transnacional.

Como segunda gran línea de actuación destaca la lucha directa contra el fraude a través de actuaciones directas de comprobación, siendo conveniente incidir en la fase de selección de casos a comprobar para optimizar el uso de los recursos especializados que esta actividad consume. En este sentido los funcionarios especializados de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional desempeñan un papel dinamizador, emitiendo criterios y colaborando directamente en las comprobaciones de esta naturaleza. Por ello el desarrollo de las actuaciones de comprobación en materia de grupos multinacionales estará guiado, en los temas de mayor trascendencia y complejidad, por expertos en materia de fiscalidad internacional con la finalidad de hacer un uso eficiente del conocimiento, de lograr un tratamiento homogéneo de situaciones similares y de garantizar unos elevados estándares de calidad en esas actuaciones.

Durante 2019 se pretende potenciar la actividad de selección de riesgos para hacer un uso efectivo de las recientes herramientas a disposición de la Inspección como consecuencia del proyecto BEPS tanto en el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea. Entre ellas destacan los mencionados intercambios automáticos de información sobre diversas rentas y la información derivada del Informe País por País (Country-by-Country report) derivado de la Acción 13 del citado Proyecto BEPS. Ello unido al mejor conocimiento de los grupos internacionales y de los sectores

en los que operan, en buena parte gracias a la información derivada de los controles simultáneos, de los Acuerdos Previos de Valoración, de los Procedimientos Amistosos y de una cada vez mayor especialización en materia de fiscalidad internacional, permitirá un mejor análisis de riesgos a través de, entre otros, la elaboración de indicadores, índices y modelos, y de la identificación de pautas de comportamiento de alto riesgo fiscal. Con ello se consigue el doble objetivo de aliviar los costes de cumplimiento de los contribuyentes con menor riesgo e incrementar las actuaciones de comprobación en los contribuyentes con contingencias fiscales más relevantes.

Las principales áreas sobre las que versarán las actuaciones, sin perjuicio de las adaptaciones a la evolución de los niveles de riesgo que se puedan producir durante el ejercicio, se pueden resumir en las siguientes:

a) *Medidas antielusión.* En 2018 entró en vigor el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, lo que permitirá de modo progresivo la implantación de todas aquellas medidas derivadas de los trabajos del proyecto BEPS que requieren la modificación de Convenios internacionales. Con ellas se pretende eliminar que la interacción de determinadas cláusulas de los Convenios de doble imposición, junto con determinadas normas nacionales, facilite situaciones de doble no imposición y de elusión fiscal. Asimismo, tanto la normativa de la Unión Europea como la norma doméstica han ido incluyendo y adaptando diversas normas dirigidas a frenar y erradicar conductas elusivas.

Las actuaciones de inspección velarán por la aplicación efectiva de dichas normas cuando la mera existencia de las mismas no haya sido suficiente para eliminar tales conductas.

b) *Precios de transferencia.* La internacionalización e integración de la actividad económica a nivel mundial han dado lugar a que las operaciones vinculadas tengan una importancia sustancial en la economía actual. Ello unido al riesgo fiscal inherente a este tipo de operaciones derivado de la propia vinculación de las entidades participantes y de las dificultades de la Administración para acceder a la información relevante que permita un adecuado control de este tipo de operaciones hace que se trate de un ámbito prioritario para las actuaciones inspectoras en 2019. Como elemento de cierre del sistema tributario se prestará atención al cumplimiento de las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia.

Si bien existen normas específicas dirigidas a combatir la elusión en el ámbito de las operaciones financieras, siguen existiendo riesgos fiscales propios de las operaciones fiscalmente vinculadas de carácter financiero que serán objeto de atención.

También se prestará especial atención en materia de precios de transferencia al análisis de riesgos a la luz de la nueva

información disponible y de los resultados que se deriven de su potenciación. Otros ámbitos que, por su importancia relativa o por su riesgo fiscal, serán objeto de atención singular son los siguientes: las reestructuraciones empresariales, las actividades realizadas por entidades amparadas en estructuras funcionales de bajo riesgo empresarial declarado e importante presencia en la economía, tanto en el ámbito de la fabricación como de la distribución, así como determinados pagos que pueden erosionar significativamente la base imponible como pueden ser los servicios intragrupo o los pagos por cánones derivados de la cesión de intangibles.

No sólo las minoraciones de la base imponible serán tenidas en cuenta a la hora de guiar las actuaciones inspectoras, sino que la falta de declaración de ingresos, como los que se puedan derivar de prestaciones de servicios o de cesiones de intangibles no repercutidos, gozarán de atención prioritaria.

c) *Establecimientos permanentes.* Se seguirá, como en años anteriores, poniendo énfasis en la detección de establecimientos permanentes no declarados debido a la inmediata merma de ingresos tributarios que ello produce. No obstante, como consecuencia del fortalecimiento de las normas internacionales para evitar la elusión de la figura del establecimiento permanente tras el Proyecto BEPS, se atenderá especialmente a la correcta atribución de resultados a este tipo de operativas para evitar situaciones de elusión consistentes en la declaración de la existencia de establecimiento permanente, pero comportando una mínima tributación no acorde a la legalidad vigente.

d) *Paraísos fiscales y regímenes preferenciales.* Junto con la actividad desde un punto de vista político a través de la participación en los Organismos Internacionales que lideran la lucha contra estos territorios y regímenes favorecedores de conductas evasivas y elusivas, las actuaciones inspectoras velarán por la correcta aplicación de las normas antiparaiso existentes en la normativa. Se pondrá especialmente el foco en la identificación de estructuras y pautas de comportamiento que se beneficien indebidamente de la baja fiscalidad de este tipo de territorios y regímenes y que puedan ser o sean replicadas o estandarizadas para el uso por parte de una pluralidad de contribuyentes.

B. Análisis patrimonial. La Agencia Tributaria potenciará las actuaciones de análisis de información e investigación mediante diferentes líneas de acción, encaminadas, en última instancia, 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.

En este sentido, la concurrencia de riesgos fiscales asociados a la titularidad y la capacidad de gestión de grandes patrimonios, especialmente cuando una parte de los mismos pueda estar ubicada en el exterior, ha constituido una referencia básica en el marco de los planes de control que viene

desarrollando la Agencia Tributaria desde su creación, lo cual no impide que sea preciso continuar revisando los mecanismos de organización y planificación interna encaminados a mejorar el conjunto de actuaciones de comprobación que se puedan desarrollar sobre los obligados tributarios que se puedan encontrar bajo ese perfil de riesgo.

Las especiales características de estos contribuyentes requieren el uso de mecanismos de análisis sofisticado para investigar y comprender complejos entramados financieros y societarios controlados por los mismos, lo que ha supuesto un importante esfuerzo en el desarrollo de herramientas informáticas específicas.

En el pasado año 2017 comenzaron los trabajos de sistematización de las actuaciones de lucha contra el fraude presente en grandes patrimonios y se han iniciado también las comprobaciones inspectoras vinculadas con la nueva herramienta de selección. A lo largo de 2019 se ampliará el número de contribuyentes propuestos para inspección, a partir de un mayor número de riesgos fiscales analizados mediante la nueva herramienta de selección y enfocados a supuestos que presenten importantes rasgos de opacidad o deslocalización. De esta forma, se afianza el control reforzado sobre grandes patrimonios mediante la utilización de cauces de investigación específicos para perfiles que así lo demanden.

De igual modo, se continuarán las actuaciones puestas en marcha para procesar y explotar la información recibida de forma automática de los distintos países y jurisdicciones en aplicación de las normas en vigor en materia de intercambio de información para asegurar su uso eficiente, teniendo en cuenta el número cada vez mayor de países y jurisdicciones de los que se reciben los datos, la mejora en la calidad de la información obtenida y la experiencia acumulada en los últimos años en el procesamiento y explotación de dicha información. En particular, se proseguirá con el perfeccionamiento de los mecanismos internos existentes que permiten un rápido tratamiento de la información fiscal recibida de forma automática de la administración fiscal correspondiente en el marco del CRS (Common Reporting Standard), respecto de las cuentas financieras que se mantienen en el extranjero por contribuyentes con residencia fiscal en España, así como el de otras rentas y bienes procedentes o situados en el exterior y que también son objeto de intercambio en el ámbito internacional.

En el ámbito específico del CRS, el año 2018 ha supuesto la generalización en cuanto al número de países y jurisdicciones de las que se ha recibido de forma automática dicha información, por lo que durante 2019 esta área será objeto de una especial atención. No cabe duda de que la información relativa a la titularidad de activos financieros en el extranjero constituye una potente herramienta en poder de la Administración tributaria que permite descubrir posibles ocultamientos de titularidad de activos fuera de España y de las rentas e ingresos por ello generados, todo ello sin perjuicio

del reforzamiento que conlleva en cuanto al cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. En efecto, la trascendencia de la información suministrada y de las obligaciones asumidas, tanto por las instituciones financieras como por las distintas jurisdicciones implicadas en estos procesos, va a llevar necesariamente a que, en el año 2019, la Agencia Tributaria continúe con los trabajos de análisis y optimización de la información obtenida de forma que la transparencia que busca esta medida se convierta en una realidad.

Asimismo, se continuarán perfeccionando las herramientas existentes para explotar información de otra naturaleza, también obtenida de forma automática de otros países y jurisdicciones, como pueden ser rendimientos del trabajo, pago de pensiones, etc., con idéntica finalidad de evitar la ocultación de rendimientos obtenidos y patrimonios situados en el exterior.

Además de estos intercambios automáticos de información, también resulta especialmente relevante la explotación de otras informaciones procedentes de comunicaciones espontáneas de otros Estados, ya sean singulares o que afecten a una multiplicidad de contribuyentes españoles, que permitan ensanchar las bases imponibles de los contribuyentes que oculten su patrimonio de acuerdo con el principio de renta mundial.

Por otro lado, para mantener un adecuado nivel de reciprocidad, es imprescindible que se efectúen todas las tareas que sean necesarias para que España cumpla de un modo efectivo con sus compromisos internacionales en materia de intercambio de información en general, facilitando a los demás Estados signatarios de acuerdos y Convenios de intercambio de información, tanto en lo que se refiere a las citadas cuentas financieras («CRS»), como a otras rentas y modalidades de información establecidas al efecto.

En este sentido, al objeto de garantizar con éxito la implementación efectiva del CRS en España como piedra angular en la que descansa el sistema de intercambio de información y, por tanto, la transparencia fiscal, en el año 2019 se van a desarrollar actuaciones al objeto de verificar la aplicación por parte de las instituciones financieras de las obligaciones que conlleva, tanto en relación con los procesos de diligencia debida que deben seguir al objeto de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras, y asegurar con ello el conocimiento del beneficiario efectivo, como en relación con el correcto cumplimiento de su obligación de información a la Agencia Tributaria.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude continuará con el desarrollo e impulso de actuaciones de investigación de alta calidad. Concretamente, se continuarán impulsando las investigaciones de conductas de fraude fiscal concretas que suponen una desimposición derivada de la simulación de la residencia fiscal fuera del territorio español. De igual modo, se llevarán a cabo investigaciones respecto

de aquellos supuestos de ocultación de rentas y patrimonios a través de estructuras societarias interpuestas opacas o fiduciarias situadas en territorios calificados como paraíso fiscal o en territorios con importantes restricciones en el intercambio de información. Y todo ello sin olvidar la investigación de supuestos de opacidad más domésticos y rudimentarios, fundamentadas en la utilización de testaferros nacionales o sociedades interpuestas o pantallas.

En este campo de la investigación, así como en el de la obtención y ordenación de información, en el de la colaboración en el desarrollo de nuevas herramientas informáticas y en el de la propuesta, impulso y seguimiento de nuevas líneas de selección de obligados tributarios que cuentan con un patrimonio relevante y muestran determinados perfiles de riesgo fiscal, en 2019, será fundamental la labor de la nueva Unidad Central de coordinación del Control de Patrimonios Relevantes creada en el seno de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, con vocación de coordinar e impulsar en todo el territorio las iniciativas que en este campo vienen siendo realizadas desde hace años por la Inspección.

C. Ocultación de actividades empresariales o profesionales y uso abusivo de sociedades. La ocultación en el marco de las actividades económicas de parámetros con relevancia tributaria por parte de los obligados tributarios siempre ha sido uno de los elementos de manifestación de riqueza sobre los que la Administración tributaria tiene que aplicar los diferentes mecanismos de corrección que permitan garantizar un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos.

Los citados mecanismos adquieren mayor eficacia cuando se produce una actuación conjunta, coordinada y sucesiva sobre un sector económico y simultáneamente se habilitan mecanismos de seguimiento que garanticen que, si se produce una corrección de comportamientos, no sea preciso reincidir con nuevas actuaciones administrativas, centrando los esfuerzos en aquellos obligados tributarios que mantengan un claro incumplimiento de su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de un modo acorde al de su capacidad económica.

Con el objetivo de garantizar la máxima eficacia en la lucha contra el fraude, y de conformidad con la normativa tributaria vigente y las facultades de organización de la Agencia Tributaria, se reforzará el mecanismo de la extensión de competencias cuando resulte necesario para el adecuado desarrollo del Plan de Control en el ámbito de los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales.

Adicionalmente, junto a los equipos y unidades destinados a las actuaciones de comprobación, en el año 2019 se van a incrementar las operaciones coordinadas de entrada y registro con unidades de auditoría informática que, al haber sido reforzada con la incorporación de la auditoría forense, la constante mejora en las aplicaciones informáticas

disponibles y la formación técnica de los empleados de la Administración tributaria, permiten garantizar una mayor eficacia al conjunto de las diferentes tareas desarrolladas.

Es indudable que, cuando se reconoce la existencia de signos externos de riqueza o de determinados niveles de rentabilidad financiera inconsistentes con los indicadores de actividad que resultan poco acordes a los niveles de rentas declaradas, es preciso abordar con todas las técnicas recogidas en párrafos anteriores la tradicional tarea de regularización de las divergencias y contingencias fiscales de los contribuyentes afectados por éstas.

Por último, conviene reiterar como en años anteriores que la utilización de las formas societarias y las relaciones de éstas con los socios, trabajadores, administradores o personas vinculadas con ellos, así como con otras sociedades controladas por las mismas personas, también será, objeto de análisis con el fin de verificar si se está produciendo una minoración impropia de la correcta tributación de la actividad desarrollada.

En definitiva, la interposición de personas jurídicas cuya única significación económica sea la de servir como instrumento para canalizar rentas de personas físicas cuya tributación se ve reducida de modo irregular por la actual diferencia de tipos impositivos seguirá siendo objeto de seguimiento general, sin perjuicio de análisis concretos que permitan detectar inconsistencias como las citadas anteriormente o, por ejemplo, por la indebida incorporación a los resultados de la actividad de gastos personales no relacionados con ésta.

Por todo ello, la Agencia Tributaria mantendrá, a lo largo de 2019, la ejecución de una estrategia coordinada, sucesiva e intensa de lucha contra la ocultación de ingresos, reiterando las siguientes líneas prioritarias de comprobación:

- a. Presencia de la Administración en aquellos sectores y modelos de negocio en los que los niveles de economía sumergida puedan generar una especial percepción social de rechazo sobre su propia existencia.
- b. Personación en las sedes donde se realiza, de modo efectivo, la actividad económica para intentar acabar con todas aquellas irregularidades de carácter meramente formal, como sin duda alguna con aquellos supuestos más graves relacionados con la falta de ingresos declarados y, en general, cualquier otro incumplimiento susceptible de regularización.
- c. Ejecutar, en el entorno de aquellas actividades económicas en las que se detecte una presencia intensiva de consumidores finales, las actuaciones de control que resulten precisas para evitar que se produzca una falta de repercusión efectiva en el último escalón de la cadena del IVA.
- d. La existencia de sociedades carentes de una estructura productiva real sigue siendo un modo de facilitar la ocultación de rentas que se obtienen de modo efectivo, pero las inconsistencias entre las magnitudes declaradas y la realidad económica deben ser atacadas por la Administración.

- e. Los contribuyentes que hayan sido objeto de regularizaciones tributarias deberán modificar los importes declarados y, de no ser así, provocar en la Administración la necesidad de perseverar en dichas tareas hasta consolidar el cambio en el comportamiento del contribuyente.
- f. Actuaciones dirigidas a evitar el uso abusivo de personas jurídicas con la única finalidad de canalizar rentas de personas físicas de manera que se reduzcan impropriadamente los tipos impositivos aplicables.
- g. Análisis de supuestos de sociedades vinculadas con una persona o grupo familiar con el fin de evaluar de modo conjunto las operaciones económicas desarrolladas y los efectos que, entre ellas, se puedan derivar en una minoración en las rentas o bases declaradas.

D. Análisis de nuevos modelos de negocio. La investigación en Internet y la obtención de información relacionada con los nuevos modelos de actividad económica, especialmente en comercio electrónico, siguen constituyendo una prioridad para la Agencia Tributaria.

En 2019, continuarán las líneas de investigación iniciadas en años anteriores y se incorporarán otras nuevas. En particular, podemos destacar:

- a. Se realizará un estudio inicial de las tecnologías FINTECH para evitar que su despliegue altere el grado de conocimiento que la Agencia Tributaria mantiene sobre la actividad económica, al tiempo que se analizan sus posibilidades para mejorar el servicio a los contribuyentes.
- b. Se continuarán realizando actuaciones sobre los nuevos modelos de distribución. El constante crecimiento del comercio electrónico impulsa el crecimiento de empresas que sustituyen al vendedor tradicional en el almacenamiento y entrega de los productos. En los últimos años han venido surgiendo nuevas actividades como la «triangulación de envíos», en la que las ventas realizadas por una empresa son entregadas por otras, y «tiendas de tiendas» instaladas en páginas web. En ocasiones este tipo de negocios están establecidos en España y en otras ocasiones en otros países de la Unión Europea. Es preciso garantizar que su tributación es la adecuada y que su actividad no distorsiona los precios en perjuicio del comerciante establecido en España, por lo que se continuará analizando este mercado, definiendo sus riesgos y controlando su actividad.
- c. Se continuará el análisis y estudio de los nuevos medios de pago para avanzar en su control y se propondrán medidas para establecer las mismas obligaciones a todos los intermediarios en los mercados financieros.
- d. Las actividades logísticas ligadas con el comercio electrónico, también serán objeto de atención, no solo por su propia tributación, sino especialmente por servir de catalizadores de la actividad de otros operadores nacionales y extranjeros que, valiéndose de estas plataformas virtuales de mercado, consiguen una importante

penetración comercial, no siempre acompañada de la correcta tributación directa e indirecta.

En relación con los riesgos fiscales observados en las operaciones realizadas con criptomonedas, durante el año 2019 se continuarán las actuaciones iniciadas en 2018, a partir de las directrices generales contenidas en el Plan de Control Tributario y Aduanero de dicho año. En concreto se realizarán, entre otras, las siguientes actuaciones:

- a. Análisis y explotación de la información obtenida en el año 2018 requerida a los intermediarios que intervienen en las operaciones realizadas con criptomonedas. Asimismo, se estudiará la posibilidad de realizar nuevos requerimientos para obtener información adicional.
- b. Análisis y explotación de la información aportada por terceros sobre la tenencia y operaciones con monedas virtuales realizadas en España y en el extranjero por contribuyentes residentes en España, en aplicación de la nueva normativa que resulte de aplicación en el año 2019.
- c. Actuaciones de control con el objeto de garantizar la adecuada tributación derivada de la titularidad y transmisión de las monedas virtuales, así como del origen de los fondos utilizados en la adquisición de las mismas.

E. Otras actuaciones

E.1. Actuaciones de control relativas al IVA. La entrada en funcionamiento del SII supone, en la práctica, la necesidad de desarrollar un nuevo sistema de control del IVA anual, derivado fundamentalmente de la no obligación de presentación de la declaración resumen de actividad del modelo 390 para los sujetos pasivos incluidos en el mismo, a la vez que requiere un desarrollo de comprobaciones más cercanas en el tiempo respecto al momento de su realización efectiva.

Como consecuencia de todo ello, el control del IVA supondrá, respecto de los riesgos fiscales que se hayan detectado, la necesidad de ejecutar un proceso de evaluación constante de los datos y de la información disponibles que permita detectar la existencia de aquellos sujetos pasivos que están obligados a presentar declaraciones y que, pese a los indicios claros del desarrollo de actividades económicas, no están cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

El contraste entre los datos declarados por los contribuyentes y la información periódica derivada del SII permitirá la toma de decisiones a partir de las conclusiones derivadas de la información disponible respecto del censo de contribuyentes que, mediante la presentación de la información de sus facturas a través del SII, dejan de estar obligados también a la presentación del modelo 390.

Gracias a la implantación de estos nuevos sistemas de análisis de la información que permiten la ejecución de procesos automáticos de contraste de los datos, será posible detectar conductas graves de defraudación, tales como las presuntas cantidades dejadas de ingresar y la presencia de economía sumergida en la que el IVA tiene un especial campo de actuación a su alrededor.

E.2 Actuaciones de control vinculadas a la existencia de tramas de IVA. En los últimos años el IVA ha sido una de las principales preocupaciones de la Unión Europea en materia fiscal, lo que ha supuesto que dentro del Plan de Acción IVA aprobado por la Comisión en el año 2016 se plantearan nuevas medidas para combatir el fraude al IVA en el ámbito de la Unión Europea.

En el marco de este Plan, en el año 2018 se ha modificado el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, con la finalidad de reforzar la cooperación administrativa en el IVA, lo que conllevará una participación más activa y estrecha entre los distintos países de la Unión Europea para combatir de manera más eficaz el fraude transfronterizo del IVA.

En este contexto se plantea un nuevo reto en cuanto a la realización de investigaciones administrativas conjuntas y al establecimiento de una colaboración más estrecha con otras administraciones tributarias y autoridades de control de la Unión Europea.

Más allá de esta colaboración se seguirá impulsando la coordinación y gestión del control de tramas de fraude organizado en relación con el IVA a nivel nacional, tanto en lo que se refiere a su prevención como a su represión.

Las medidas de control abarcan un amplio espectro que se inicia con la correcta gestión de los censos de operadores intracomunitarios, pasa por el intercambio activo de información con los demás Estados miembros de la Unión Europea y por la realización de visitas preventivas en las empresas de logística utilizadas, y culmina, cuando es necesario, con las actuaciones de investigación dirigidas a la formulación de las «denuncias tempranas» ante el Ministerio Fiscal o la autoridad judicial que pongan de manifiesto la comisión de delitos y sirvan para el desmantelamiento de las organizaciones criminales que hay detrás del fraude, además de asegurar la máxima recuperación de las cantidades defraudadas. En esta fase de la investigación es importante el trabajo conjunto con los servicios de Vigilancia Aduanera, así como la coordinación con los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, por el valor añadido que aportan a las investigaciones judiciales.

La estrategia nacional de lucha contra las tramas, por lo que se refiere al ejercicio de 2019, incluye como objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones:

- a. Sosténimiento de las medidas de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) para depurar el mismo, permitiendo el acceso exclusivamente de aquellos operadores con actividad económica real que no participen de las prácticas irregulares.
- b. Mayor control del censo de entidades con la finalidad de excluir aquellas que son potenciales clientes para ser utilizados por las organizaciones criminales para la comisión de delitos.

- c. Control de tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias y en aquellas directamente vinculadas a las primeras entregas posteriores a las importaciones referidas al material y componentes electrónicos no amparados por la inversión del sujeto pasivo. Se atenderá adicionalmente a los servicios transmisibles, como los minutos de telefonía. En relación con tales sectores, se procederá a la detección temprana de los operadores instrumentales de tramas, utilizando para ello los procedimientos previstos en la normativa comunitaria y los análisis de información y herramientas propias.
- d. Control sobre las tramas de fraude al IVA intracomunitario que operan en el sector de vehículos.
- e. Comprobación e investigación combinadas de las importaciones de productos de consumo, textiles y otros con origen asiático. Para ello, se coordinarán las acciones de inspección con otras de tipo preventivo y de inducción al cumplimiento. Se trata, con ello, de limitar el fraude originado por importaciones infravaloradas seguidas de ventas en economía sumergida de multitud de productos de consumo.
- f. Control de tramas activas en el sector de hidrocarburos, mediante la coordinación de las áreas de control de Aduanas e Inspección, evitando el abuso del régimen de depósitos fiscales en materia de IVA.
- g. 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, con aplicación en su caso, de los supuestos de responsabilidad regulados en la norma.
- h. Control del reembolso del IVA soportado en las adquisiciones de bienes efectuadas por los viajeros no residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

E.3 Actuaciones de control relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades. El procedimiento regulado en la Ley General Tributaria en materia de Inspección constituye un cuerpo muy sólido, exigente y garantista de normas. Este procedimiento, debido a su larga duración, con frecuencia se emplea en complejas revisiones contables de sociedades con importes netos de cifras de negocio medianos o grandes.

Junto con esta realidad a la que la que la Inspección no puede dejar de atender, convive una segunda realidad, que es el mundo de las sociedades con muy baja actividad. Aun considerando que una parte de estas sociedades están inactivas de facto, existe otro colectivo, igualmente numeroso, de pequeñas sociedades comerciales o industriales que son empresarios cualitativamente avanzados que no pueden dejar de someterse a control.

Por ello, para el ejercicio 2019 la Agencia Tributaria ha previsto la realización de actuaciones conjuntas de las áreas

de Gestión y de Inspección sobre dicho colectivo. Los perfiles de la actuación pretenden combinar controles extensivos propios del área de Gestión, con aquellos otros de naturaleza más intensiva, propios de la competencia del área de Inspección.

Ambas modalidades de comprobación están inspiradas por una finalidad común, y se coordinarán a través de un órgano central que, una vez definidos los riesgos de cada segmento, los repartirá de la forma más eficiente para el cumplimiento del objetivo estratégico, que está constituido por la mejora global del comportamiento tributario de estas microempresas.

Las actuaciones a desarrollar sobre este colectivo o segmento de sociedades serán de alguno de los tipos siguientes:

- a. Actuaciones extensivas iniciadas por el área de Gestión por medio del procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria.
- b. Actuaciones inspectoras trasladadas desde el área de Gestión al área de Inspección en aquellos supuestos en los que el procedimiento inspector sea la forma de terminar el procedimiento de comprobación limitada. En particular, se prestará atención a aquellos contribuyentes que obstruyan la comprobación limitada, así como a aquellos otros que, por tener una contabilidad desarrollada, no puedan ser adecuadamente revisados por medio de ésta.
- c. Actuaciones seleccionadas autónomamente para comprobación inspectora en función de rangos de actividad, de beneficios, de ventas o de cobros que se reputen incoherentes con las normales del sector y que por ello hagan oportuna la comprobación.

Para ello, la Agencia Tributaria tratará de que sean conocidos por los obligados tributarios cuáles son esos rangos considerados como críticos por parte de los Servicios de Inspección, facilitando de este modo a los obligados tributarios una mayor comprensión de sus obligaciones que conduzcan a incrementar las bases imponibles declaradas haciéndolas más adecuadas a su nivel real de actividad.

- d. Actuaciones seleccionadas en función de riesgos concretos de incumplimiento que, por su naturaleza, pueden ser comprobados por medio de procedimientos inspectores de corta duración.

La realización de este novedoso proyecto dentro de la actividad de Inspección Tributaria exigirá una leve modificación en la estructura organizativa de las Dependencias que permita a éstas disponer de unidades de actuación mucho más flexibles, y dotadas de personal con una cualificación adecuada a esta finalidad del control abreviado.

La presencia en los locales de actividad del obligado tributario resulta en este punto esencial, ya que el proyecto trata, mediante una mayor presencia, de inducir una mejora paulatina, pero firme, en el cumplimiento general del conjunto de las sociedades del colectivo.

Por otra parte, con el objeto de garantizar la máxima eficacia en la lucha contra el fraude y de conformidad con

la normativa tributaria vigente y las facultades de organización de la Agencia Tributaria, se reforzará el mecanismo de la extensión de competencias cuando resulte necesario para el adecuado desarrollo del Plan de Control Tributario y Aduanero en el ámbito de los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales.

La extensión de competencias se acordará, con arreglo a la normativa reguladora, tanto en favor de las unidades integradas en una Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial como de la propia Dependencia, al ámbito territorial de otras Delegaciones.

Las actuaciones planificadas contra la economía sumergida podrán realizarse mediante la adopción de acuerdos, de colaboración o de extensión de la competencia inspectora, en orden a reforzar los equipos locales, cuando así lo exija el tipo de actuación a realizar. En particular, se empleará esta potestad en aquellos casos en los que la naturaleza de las actuaciones exija coordinar la simultaneidad de un número elevado de las mismas en una ubicación determinada o, por otras razones, convenga el refuerzo de los equipos locales con equipos experimentados de otras dependencias.

Igualmente se utilizará esta potestad cuando existan áreas geográficas en las que se aprecie una concentración muy elevada de perfiles de riesgo cuyo tratamiento sistemático requiera la adopción de este tipo de acuerdo, de colaboración o de extensión de la competencia inspectora.

E.4 Actuaciones de control sobre grupos fiscales y de entidades. En relación con los contribuyentes acogidos al régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o al régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, el constante crecimiento de los grupos que optan por tributar bajo estos regímenes especiales, así como la trascendencia que tiene el hecho de que una parte muy significativa de la recaudación derivada de estos tributos proceda de los obligados tributarios acogidos a estos regímenes especiales, aconseja mantener el enfoque en un control tributario específico sobre la aplicación de los citados regímenes. Se pretende con ello maximizar la eficiencia de los procesos de selección de los grupos mediante una adecuación de dichos procesos a los diferentes objetivos perseguidos con las actuaciones de carácter general y con las de carácter parcial y a las diferentes características y dimensión de los grupos en los que se aprecien perfiles de riesgo fiscal y a las diferentes características y dimensión de los grupos en los que se aprecien perfiles de riesgo fiscal.

Los ámbitos prioritarios de actuación serán, entre otros, los siguientes:

- a. Especial atención, por lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades de los grupos fiscales, a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en particular a las bases pendientes de compensación respecto de las cuales el derecho de la Administración

para iniciar el procedimiento de su comprobación prescribe a los diez años.

- b. Contribuyentes integrados en los grupos que aplican el régimen del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, con especial atención a los grupos de entidades incluidos en la modalidad avanzada del régimen especial, aprovechando la información que aporta el SII, al que están acogidos.

Junto al control que tradicionalmente se desarrolla respecto de los grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades que tienen una mayor dimensión y estructura, la creciente existencia de numerosos grupos en el censo de contribuyentes acogidos al régimen de consolidación fiscal que no responden a los comentados parámetros de dimensión y estructura aconseja que las actuaciones de control sobre los grupos fiscales se extiendan también a grupos fiscales que responden a unas características particulares que exigen adaptar a las mismas los procedimientos de control, de manera que pueda alcanzarse un tratamiento homogéneo de la presencia inspectora en el control de todos los grupos fiscales: se trata de aquellos grupos fiscales con una reducida cifra de negocios consolidada, con un número muy reducido de entidades integrantes del grupo y en los que no existen las operaciones internas entre las entidades integrantes del grupo que son propias del régimen de consolidación fiscal.

E.5 El control y la actualización de la información censal. La notable proliferación de sociedades en España hace preciso que la Agencia Tributaria diseñe los sistemas de control del censo de forma que el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, derivadas de una correcta cumplimentación de los modelos 036 y 037, se realice de un modo adecuado.

Es cierto que dentro del colectivo societario existe una parte, muy significativa, constituida por sociedades inactivas o con escasa o nula actividad. A menudo tales sociedades han sido simplemente abandonadas por sus administradores y socios sin realizar los actos jurídicos que el ordenamiento prevé para los casos de terminación, extinción y disolución de la persona jurídica.

Ese tipo de actitudes, muy perjudiciales para la adecuada gestión de los recursos que la Agencia Tributaria destina al control, obliga a atender a un colectivo de potenciales obligados tributarios mucho mayor del que, efectivamente, realiza actividades económicas.

El ordenamiento jurídico-tributario prevé determinadas consecuencias para estos comportamientos:

El cierre de la página del Registro Mercantil que es, además de la consecuencia del incumplimiento de ciertas obligaciones registrales, una sanción que deriva del incumplimiento reiterado de obligaciones fiscales que determinan, previamente, la baja en el Índice de Entidades. Así mismo, el cierre registral puede ser consecuencia de la revocación del NIF.

Revocación del NIF, la cual impide la continuidad de la vida fiscal de la sociedad misma, que se encuentra regulada

en el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la Ley General Tributaria y en el artículo 147 del Reglamento General de aplicación 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.

Tales medidas, que la Agencia Tributaria ha venido empleando en el pasado, van a ser ampliadas durante el ejercicio de 2019. Con ello se pretende asegurar una adecuada depuración de los censos, de forma que solo aquellas sociedades que realmente intervengan en el mundo comercial o económico mantengan su plena vida jurídico-fiscal, impidiendo así la proliferación estéril de estos empresarios mercantiles societariamente aparentes que banalizan con su comportamiento la personalidad jurídica de la que el ordenamiento jurídico les dota y que, en ningún caso, actúan como tales.

Sin embargo, las nuevas estrategias de carácter preventivo que la Agencia Tributaria está impulsando en relación con el fomento del cumplimiento tributario no deben olvidar, en consonancia con los más modernos proyectos de la OCDE conocidos como «Right from the start» (atención al contribuyente desde su primer registro) a aquellos contribuyentes, particularmente con forma societaria, que cada año causan alta en los registros tributarios. Acompañar a estos desde el primer momento es, no solo una obligación de asistencia e información al contribuyente, sino también la mejor forma de asegurar el cumplimiento fiscal desde los primeros estadios de la actividad económica.

Asimismo, están previstas otras medidas de mejora de la información censal como la realización de un control temprano de acceso al censo mediante la utilización del TGVI on line de las declaraciones informativas.

Un segundo problema de naturaleza censal al que se dirigirán los esfuerzos de la Agencia Tributaria durante el año 2019, en relación con las sociedades mercantiles, es el de la información declarada en modelos 036, 390 y 200.

El objetivo será asegurar la correcta declaración, por parte de aquéllas, de los elementos identificativos o censales que resultan de capital importancia para un adecuado proceso de la información fiscal. Este proceso condiciona seriamente las posteriores labores de análisis de riesgos y las revisiones sectoriales, impidiendo, cuando la información no es correcta, una asignación eficiente de los recursos de control en interés de los ciudadanos.

Por eso, tanto los planes específicos del área de Gestión, como los planes de visitas que anualmente se realizan por parte de la Inspección tributaria, incluirán un módulo de control y verificación censal que asegurará la corrección de los datos declarados en relación con epígrafes de actividad, socios y partícipes, administradores, domicilios de actividad, etc.

E.6 Actuaciones de control en el marco de las relaciones con las Haciendas forales. Otro eje importante de actuación en el marco del conjunto de la Administración tributaria

es el relativo a la verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes ante la Administración Tributaria del Estado, las Diputaciones Forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, derivadas de la existencia del Concierto y Convenio Económico con las citadas Comunidades, en especial para comprobar los domicilios fiscales declarados, la correcta determinación del lugar de realización de las operaciones de acuerdo con los puntos de conexión y la correcta presentación de los diferentes tributos ante la Administración competente.

Además, la nueva redacción del Concierto Económico introducida por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, implica necesariamente que se debe proceder a analizar los riesgos correspondientes a la tributación de los grupos fiscales sometidos a normativa estatal, comprobando el volumen de operaciones realizado en cada territorio por el grupo en su conjunto, así como comprobar la correcta regularización de las proporciones de tributación de IVA declaradas en periodos previos al inicio de la realización habitual de la actividad, en relación con el nuevo procedimiento de regularización de cuotas de IVA devueltas con anterioridad al inicio de la realización habitual de operaciones por una entidad.

Todo ello con el fin de asegurar que la aplicación del Concierto Económico por los contribuyentes cumple su cometido de repartir de competencias entre las Administraciones Tributarias y no permite la obtención de ventajas fiscales para los mismos.

Igualmente, se intensificará la lucha contra el fraude organizado y en particular todo lo relacionado con las tramas de fraude de IVA, realizando un especial seguimiento y control a los contribuyentes del sector de hidrocarburos que extraen su producto de los depósitos fiscales que se deslocalizan en territorio foral.

La necesaria conexión entre las diferentes administraciones implicadas se pone de manifiesto a través de una adecuada coordinación de los intercambios internacionales de información, dado que existen obligados tributarios en territorios forales que deben presentar declaraciones con información a transmitir al exterior y, por otro lado, la información recibida por la Agencia tributaria procedente de otros países es de interés para las administraciones tributarias forales.

Las medidas que se puedan tomar para disminuir la litigiosidad en las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio Económico permitirán garantizar la seguridad jurídica de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la adecuada relación financiera entre administraciones y de este modo facilitar y evitar posteriores recursos ante el Tribunal Supremo de las administraciones tributarias implicadas.

E.7 Otras actuaciones de control sobre el cumplimiento de la normativa interna. Asimismo, se llevarán a cabo las siguientes actuaciones:

a) Potenciación del control de las actividades económicas y los tributos empresariales gracias a la consolidación

de herramientas de análisis de libros registro de IVA no SII y actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- b) Intensificación y mejora del control de los contribuyentes no declarantes de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Mejora en el control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de los rendimientos del capital inmobiliario con el desarrollo e implantación de una herramienta de gestión de riesgos y la implantación de una herramienta de cálculo como instrumento de ayuda a la comprobación. En particular, se utilizará especialmente la información contenida en el modelo 179 sobre cesión de viviendas con fines turísticos.
- d) Diseño y desarrollo de una herramienta de control de retenciones en sede del retenedor ampliando las contingencias objeto de comprobación mediante la herramienta de gestión riesgos.
- e) Actuaciones centralizadas de comprobación en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.
- f) Actuaciones tendentes a detectar y evitar la utilización abusiva de formas societarias que, careciendo de sustrato real o sin intervenir directamente en la realización de una actividad determinada, obedezcan a un interés del socio de eludir parte de la carga fiscal que le correspondería satisfacer. Asimismo, se potenciará el control de aquellas otras formas societarias que, carentes de una actividad económica real, ostenten la titularidad de bienes y derechos con el objeto de reducir la tributación derivada de su uso por parte de los socios o de personas de su entorno. Por último, se efectuarán análisis globales del conjunto patrimonial, tanto personal como del entorno familiar, de aquellos contribuyentes cuyo perfil de riesgo se pueda asociar a supuestos de división artificial de la actividad que buscan minorar indebidamente su nivel de tributación directa.
- g) Actuaciones de colaboración con la Inspección de trabajo y la Seguridad Social en el marco de Planes de control comunes y coordinados para la lucha contra el fraude fiscal y aduanero, por un lado, y para la lucha contra el fraude en la cotización y reducción de las cuotas de la Seguridad Social por otro.

Para ello se establecen, como elementos nucleares de la colaboración a desarrollar entre ambos organismos, la definición de áreas comunes de riesgo y planes de actuación; el establecimiento de procedimientos de actuación coordinada y la agilización del acceso a la información necesaria para la gestión e inspección tributaria y de la Seguridad Social.

La colaboración prevista puede extenderse a la identificación de los perfiles de los tipos de empresas que defraudan, al reconocimiento de conductas fraudulentas

y al diseño de planes de control con elementos comunes y coordinación funcional de su ejecución.

- h) Intensificación de las actuaciones de control tendentes a comprobar el adecuado cumplimiento de los requisitos específicos previstos para la correcta aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, en particular, se prestará especial atención a las posibles modificaciones en la estructura jurídica de las entidades con el objeto de evitar posibles situaciones abusivas, así como a la investigación de bienes que aparecen ocultos en cuanto a su titularidad real dentro de la información relacionada con las actividades propias de las fundaciones. 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.

3. CONTROL DEL FRAUDE ADUANERO, DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES

A. Prevención y control del fraude aduanero. El 29 de marzo de 2017 Reino Unido activó el artículo 50 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en base al cual, el 30 de marzo de 2019 se producirá su salida efectiva de la Unión Europea, abandonando el mercado único y la unión aduanera (BREXIT). Ante la posibilidad de que no se alcance un acuerdo de retirada que, entre otras cuestiones, prevea un período transitorio, la Agencia Tributaria realizará las adaptaciones necesarias en los sistemas informáticos para garantizar la normal tramitación aduanera tras la salida e intensificará la información a los operadores a través de su página web.

Por otro lado, 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 2019, tras la consolidación del uso de las pre-declaraciones aduaneras, se continuará trabajando en la mejora del sistema y en la mejora de la coordinación con el resto de autoridades afectadas utilizando, en la medida de lo posible, herramientas informáticas, anticipando el control y reduciendo en gran medida los costes del despacho de mercancías.

En relación con los procedimientos de revaluación de autorizaciones aduaneras exigidos por 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), y que se han desarrollado en los últimos años, se finalizará con la reevaluación de las autorizaciones concedidas para proceder, antes de la fecha límite 1 de mayo de 2019, a la revocación o sustitución de las mismas.

En relación con las simplificaciones aduaneras, en el año 2018 ha entrado en aplicación una nueva aplicación informática para la presentación de declaraciones simplificadas y complementarias de acuerdo con el CAU. El nuevo sistema va ligado, en ciertos supuestos, a la autorización previa

de las autoridades aduaneras como ocurre en el caso de valores provisionales si el plazo para determinar el valor definitivo excede lo previsto en la normativa. Durante el año 2019 se intensificará, por tanto, la tramitación de autorizaciones de declaraciones simplificadas para aquellos operadores que no conocen el valor en aduana de las mercancías en el momento de la importación, siendo necesario establecer durante dicha tramitación la forma adecuada de determinar dicho valor, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de cada entidad como pueden ser aquellas afectadas por políticas corporativas de precios de transferencia.

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, a cuyo fin debe realizar un proceso de análisis de riesgo de las declaraciones aduaneras eficaz que permita identificar las operaciones sospechosas y determinar la acción de control adecuada en cada caso.

Así, las actuaciones de control en el recinto aduanero se dirigen a evitar actividades irregulares organizadas para la reducción o eliminación de la tributación. Además, representan una importante herramienta de cara al objetivo de fomento del cumplimiento voluntario, al permitir 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. Obviamente, estas actuaciones de control en recinto deben complementarse con comprobaciones a posteriori, buscando siempre el necesario equilibrio entre la facilitación del comercio que toda Administración moderna debe procurar y un nivel de control adecuado, seleccionando tanto el nivel como el momento en que los controles deben ser realizados para su mayor eficacia.

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. A este fin contribuirá un análisis de riesgo específicamente orientado a garantizar el cumplimiento de las condiciones exigidas, de forma análoga al destinado a controlar el correcto pago tributario correspondiente a la importación.

Durante 2019, las líneas prioritarias de actuación que se llevarán a cabo serán las siguientes:

A.1 Control en los recintos aduaneros. 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 se realizarán, entre otras, las siguientes actuaciones:

a) 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.

b) 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.

c) 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 declaración de valores en aduana llamativamente bajos, la realización de verificaciones físicas y documentales que aseguren la correcta clasificación arancelaria de la mercancía a efectos de la aplicación de los derechos de importación o, en su caso, de los derechos antidumping que puedan proceder, la comprobación de la correcta aportación de los documentos necesarios para acogerse a preferencias arancelarias y exenciones o reducciones de los derechos antidumping, 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, las operaciones de comercio electrónico, la adecuación de las declaraciones a las informaciones arancelarias vinculantes y las declaraciones de exportación cuyo contenido puede implicar la liquidación de derechos arancelarios. En este ámbito se pondrá especial énfasis en las mercancías con mayores niveles de tributación, tabaco y bebidas alcohólicas, que atraviesen las fronteras terrestres.

d) Actuaciones integrales de control sobre los productos vinculados a depósito aduanero o depósito distinto del aduanero. Se llevarán a cabo 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.

A.2 Actuaciones de comprobación y revaluación de las autorizaciones aduaneras en vigor a 1 de mayo de 2016 y concedidas sobre la base del Reglamento (CEE) 2913/1992 o del Reglamento (CEE) 2454/1993. Las actuaciones de comprobación y revaluación se referirán al cumplimiento de las condiciones de acceso al estatus de Operador Económico Autorizado (OEA), al uso de los procedimientos simplificados de declaración, en especial, a las empresas autorizadas a la simplificación de inscripción en los registros contables, a autorizaciones relacionadas con los lugares de almacenamiento de mercancías, a las relacionadas con reducciones o dispensa del importe de referencia de las garantías así como otras simplificaciones previstas en el Código aduanero de la Unión.

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 OEA 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, competencia o cualificación profesional y seguridad establecidos en las disposiciones de la Unión Europea, con especial atención a los nuevos criterios establecidos por el nuevo Código aduanero de la Unión.

Con el fin de proteger los intereses legítimos de los operadores económicos y de garantizar la continuidad de la validez de las autorizaciones concedidas ya en vigor el 1 de mayo de 2016, fue necesario establecer disposiciones transitorias para permitir la adaptación de dichas autorizaciones a las nuevas normas legales.

Las normas de procedimiento para la revaluación de estas autorizaciones se encuentran definidas en el Reglamento de Ejecución UE 2015/2447 de la Comisión, el cual establece como fecha límite para efectuar estas revaluaciones el 1 de mayo de 2019, por lo que todas las revaluaciones deberán estar finalizadas antes de esa fecha. Estas actuaciones de revaluación conllevarán bien la revocación de las autorizaciones objeto de las mismas bien la concesión de nuevas autorizaciones previo análisis del cumplimiento de los requisitos exigidos.

A.3 Control de autorizaciones aduaneras. Las autorizaciones concedidas por parte de las autoridades aduaneras se apoyan en las garantías que ofrecen determinados operadores permitiendo la facilitación de los trámites aduaneros.

Sin perjuicio de la relación de confianza que existe entre la Administración y estos operadores, estas autorizaciones son objeto de control por las autoridades aduaneras para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras y de los requisitos exigidos en la autorización.

Serán objeto de control:

a) Los almacenes de depósito temporal, otros lugares autorizados para la presentación de las mercancías,

otros lugares autorizados para el depósito de las mercancías y locales autorizados para la exportación donde se introducen las mercancías en tanto reciban un destino aduanero.

- b) Los depósitos aduaneros.
- c) Los expedidores y destinatarios autorizados a efectos de tránsito de la Unión, los destinatarios autorizados a efectos de operaciones TIR, el empleo de precintos de un tipo especial en el régimen de tránsito.
- d) Las autorizaciones de estatuto de expedidor autorizado de prueba de estatuto aduanero.
- e) Las autorizaciones relativas a los regímenes especiales.
- f) Los operadores económicos autorizados y los operadores que se benefician del uso de los procedimientos simplificados previstos en el Código aduanero de la Unión y, en especial, las empresas autorizadas a la simplificación de inscripción en registros contables.
- g) Las autorizaciones de garantía global incluyendo su posible reducción o dispensa, así como las autorizaciones de aplazamiento de pago de los derechos exigibles.

A.4 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, que actuarán a título de complemento de los controles realizados en recinto, si bien incidiendo en aquellas cuestiones que por sus características permitan una mayor eficacia mediante el control a posteriori, bien por disponer de mayor información o por requerir de análisis más detallados de imposible realización en el momento del despacho aduanero, todo ello con objeto de impedir la elusión de derechos arancelarios, derechos antidumping o el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación aplicables.

En este punto se prestará especial atención a la correcta aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo, al valor en aduana declarado con especial incidencia de las vinculaciones que pudieran afectar al precio y los ajustes sobre el valor de transacción, al origen declarado y a su correlación con el conjunto de información disponible para la Administración tributaria con especial atención a las preferencias arancelarias aplicadas y al riesgo de elusión de los derechos antidumping, a la clasificación arancelaria de las mercancías, a los gravámenes adicionales adoptados por la Unión Europea para la importación de determinadas mercancías originarias de Estados Unidos, a los despachos a libre práctica de bienes para su posterior entrega en otro Estado miembro, a las tramas de fraude organizado y a los resultados de las investigaciones realizadas por la Comisión en el marco de sus competencias. Se mantendrán en este ámbito las actuaciones de control con los representantes indirectos de los importadores.

A.5 Otras actuaciones. Asimismo, se llevarán a cabo las siguientes actuaciones:

- a) Actuaciones tendentes a evitar el fraude en el ámbito de comercio exterior, 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. En particular, continuarán las actuaciones de control del valor en aduana declarado desde el momento mismo del despacho aduanero, así como las labores de investigación de las actividades de distribución de mercancías en territorio español, incluso si las mercancías hubiesen sido objeto de importación en otros Estados miembros, participando activamente en las iniciativas que pueda impulsar la Comisión para una actuación coordinada entre los Estados miembros.
- b) Comprobación e investigación combinadas de las importaciones de productos de consumo, textiles y otros con origen asiático. Para ello, se coordinarán las acciones de inspección con otras de tipo preventivo y de inducción al cumplimiento. Se trata con ello de limitar el fraude originado por importaciones infravaloradas seguidas de ventas en economía sumergida de multitud de productos de consumo.
- c) Control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal, con especial incidencia en aquellas operaciones en las que se combine el fraude al IVA con incumplimientos relacionados con los derechos arancelarios o los impuestos especiales. 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.

B. Prevención y control del fraude 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, así como el control de la ultimación del régimen suspensivo mediante operaciones de exportación. Asimismo, se comprobarán las solicitudes de devolución originadas por este motivo.

Se efectuará el control de las condiciones y requisitos a cumplir a efectos de la vigencia de las autorizaciones de los establecimientos sujetos a los Impuestos Especiales

de Fabricación, con el fin de proceder a la revocación de las autorizaciones concedidas en caso de incumplimiento.

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 sobre Hidrocarburos, se reforzará el control de la correcta aplicación de las exenciones, tipos reducidos y destinos exentos, así como estudio de las devoluciones provocadas por el consumo de gasóleo agrícola y gasóleo profesional, debido al notable incremento del importe a devolver alcanzado.
- c) En el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad, se llevarán a cabo la depuración y actualización del censo, realizando actuaciones de comprobación y, en su caso, regularización tributaria sobre todas aquellas empresas que, desarrollando actividades susceptibles de gravamen por el impuesto, no se encuentren debidamente identificadas a efectos del mismo, 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.
- d) 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.
- e) En el ámbito del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, continuarán las actuaciones de control de la correcta declaración de bases imponibles y aplicación de las exenciones y supuestos de no sujeción previstos legalmente.
- f) Control de los productos sujetos a los Impuestos Especiales con objeto de detectar las posibles ventas no declaradas 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. En particular, se prestará especial atención al desvío de productos del régimen suspensivo, ya sea por envío entre establecimientos autorizados ya sea por exportación, así como a los envíos desde depósitos fiscales a distribuidores.
- g) Control de tramas activas en el sector de hidrocarburos ya sea para la elusión del propio impuesto especial o el IVA correspondiente a la distribución una vez que los productos abandonan el régimen suspensivo, en este último caso mediante la coordinación de las áreas de control de Aduanas e Inspección, evitando el abuso del régimen de depósitos fiscales en materia de IVA.

C. Prevención y control del fraude de Impuestos medioambientales. En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, se desarrollarán las siguientes actuaciones:

- a) Comprobación de las operaciones no sujetas con el fin de detectar hechos imponibles incorrectamente declarados.
- b) 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.
- c) Control de las recepciones y expediciones exentas de gases fluorados de efecto invernadero imputados y declarados por los revendedores.
- d) Control de las autoliquidaciones y declaraciones de operaciones que deben presentar los revendedores de gases fluorados de efecto invernadero
- e) Control de determinadas adquisiciones intracomunitarias de gases fluorados de efecto invernadero efectuadas por revendedores.
- f) Control de las ventas y entregas de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a dichas operaciones. Se prestará especial atención a las operaciones intracomunitarias de adquisición de gases sujetos al impuesto.
- g) Control de los importadores de Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, se desarrollarán las siguientes actuaciones:

- a) Verificación del requisito de presentación del modelo de declaración durante los veinte primeros días naturales del mes de diciembre de 2017, 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.
- b) Comprobación de la correspondencia entre las autoliquidaciones relativas a los pagos fraccionados y la autoliquidación anual.

Asimismo, 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.

4. PREVENCIÓN Y REPRESIÓN DEL CONTRABANDO, NARCOTRÁFICO Y BLANQUEO DE CAPITAL.

En 2019, la Agencia Tributaria continuará con su labor de prevención y represión del contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales procedente de dichos ilícitos, principalmente actuando de manera integral contra

las estructuras logísticas y financieras de las organizaciones criminales para su completa desarticulación, en un contexto marcado por dinámicas de cambio cada vez más complejas para hacer frente a las cuales se hace necesaria una gran capacidad de adaptación para afrontar estos desafíos de la forma más eficaz posible.

Entre otras, se desarrollarán las siguientes actuaciones:

a) El tráfico de drogas constituye la primera actividad, por orden de importancia, del crimen organizado en España, y el incremento de las aprehensiones de estupefacientes en los últimos ejercicios acreditan la vigencia de esta afirmación. Las áreas de control prioritario serán, por una parte, el tráfico de cocaína, cuya oferta se ha visto sensiblemente incrementada en los últimos años como consecuencia del aumento de la producción de esta droga en Sudamérica, y, de otra parte, el tráfico de las nuevas sustancias psicoactivas, de importancia creciente y que comporta importantes riesgos para la salud, como sucede con los opioides sintéticos como los derivados del fentanilo.

En los últimos años, además, se ha producido un incremento muy importante en la producción de marihuana en plantaciones clandestinas dentro del territorio nacional, habiendo accedido nuevas organizaciones criminales a este mercado ilícito, debido a los elevados beneficios que se obtienen tras su distribución en el resto de países europeos. Por ello, se incrementará la coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad en la detección y desmantelamiento de estas instalaciones.

b) Los puertos marítimos son una de las vías principales de introducción de drogas y sustancias estupefacientes. Se intensificarán las actuaciones encaminadas a perseguir nuevas tendencias en el tráfico ilícito por vía marítima como el denominado «drop-off», y se impulsará un proyecto iniciado en 2018 para implicar a todos los operadores, públicos y privados, del ámbito portuario con el fin de incrementar los niveles de control en recintos aduaneros para la prevención y represión del tráfico de drogas que tiene lugar a través de aquéllos.

c) El comercio ilícito de tabaco es uno de los ámbitos prioritarios más relevantes, ya que no solo influye negativamente en la recaudación del Estado y perjudica a los operadores comerciales legítimos, si no que aumenta la accesibilidad y asequibilidad de los productos de tabaco, socavando las medidas de control. Además de las modalidades tradicionales de contrabando de cigarrillos, en los últimos años, han tenido un rápido desarrollo las nuevas modalidades de contrabando de hoja de tabaco picada o fraccionada y, subsiguientemente, la fabricación clandestina de cigarrillos, así como el desvío ilegal de hoja de tabaco con destino a consumidores finales.

El 20 de mayo de 2019 entrarán en vigor las normas sobre trazabilidad de los productos del tabaco previstas en la Directiva 2014/40/UE, que supondrán

un instrumento nuevo para ser utilizado en el control de la cadena de suministro de los productos del tabaco, el cual será de ayuda para descubrir o investigar desvíos ilícitos de estos productos al mercado de contrabando, lo que en definitiva debe permitir la mejora de los resultados preventivos y represivos en este ámbito.

Durante 2019, considerando el incremento de operaciones a gran escala de contrabando por vía marítima en contenedores, se potenciarán las herramientas de análisis de riesgos en puertos y el uso de los medios de inspección no intrusiva para incrementar los resultados y evitar el fraude en este tipo de transporte.

d) En España, por su situación geoestratégica, el ámbito marítimo es la principal vía de introducción de géneros estancados o prohibidos. En concreto, se identifica al área del Estrecho de Gibraltar como de particular interés estratégico por el aumento de los tráficos ilícitos —esencialmente, hachís y contrabando de cigarrillos procedentes de la colonia.

La entrada en vigor de la normativa de contrabando encaminada a limitar el uso de las embarcaciones semirrígidas de alta velocidad habitualmente utilizadas por los narcotraficantes dotará al Servicio de Vigilancia Aduanera y a los demás cuerpos encargados de la represión del contrabando y el narcotráfico de una herramienta eficaz para impedir la utilización de tales embarcaciones por las organizaciones narcotraficantes.

Además, para hacer frente adecuadamente a las amenazas y retos que se presentan en el ámbito marítimo, se prestará especial atención a los criterios y directrices que emanan del Consejo Nacional de Seguridad Marítima, responsable de la Estrategia Nacional de Seguridad Marítima. En esa línea, se va a implementar una nueva estrategia aduanera de inteligencia marítima, que incluye la creación de las oficinas de inteligencia marítima y el incremento de la cooperación con las fuerzas y cuerpos de seguridad y con agencias y organismos nacionales e internacionales como Europol, la Agencia Europea de Seguridad Marítima (EMSA) y FRONTEX.

e) La función de protección y seguridad constituye una de las misiones fundamentales de las autoridades aduaneras de la Unión Europea. En este sentido, y de forma coordinada con las directrices de las diferentes Estrategias de Seguridad, nacionales y sectoriales, se potenciarán las actuaciones de análisis de riesgos y de investigación relativas a tráficos ilícitos que afecten a la seguridad global o de los ciudadanos y al medio ambiente, como el comercio ilícito de especies protegidas, el tráfico ilícito de productos nocivos, prohibidos o restringidos, residuos peligrosos o tóxicos, armas, material de defensa y de doble uso, etc.

En 2018 se ha constituido formalmente, en el marco de la estructura de seguridad nacional emanada de la Ley 36/2015, de 28 de septiembre, de Seguridad Nacional, el Comité Especializado de No Proliferación de Armas de Destrucción

Masiva, responsable de la elaboración de un Plan de Acción, en el que las aduanas tendrán un papel de control relevante.

f) Como complemento de las prioridades anteriores, y con la certeza de que las actuaciones encaminadas al desmantelamiento de las estructuras de financiación y blanqueo de capitales de las organizaciones criminales resultan fundamentales para la erradicación de las mismas, se impulsarán las 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, así como mantener el 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.

Al objeto de combatir estas amenazas cuando puedan culminar o apoyarse mediante la circulación de dinero en efectivo, así como para vigilar el cumplimiento de las medidas preventivas y mitigantes respecto a la limitación de pagos en efectivo, se intensificarán los controles de movimiento de efectivo mediante operaciones de control de movimiento de medios de pagos que se efectúan a través de los aeropuertos, puertos y carreteras españolas.

g) Los avances tecnológicos que facilitan la utilización por el crimen organizado de la internet profunda (deep y dark web) para el tráfico y comercio de todo tipo de bienes ilícitos, así como el empleo de criptomonedas como medios de pago, son dos de los desafíos más exigentes en la actualidad. Para abordar este reto es imprescindible la adaptación a los nuevos métodos utilizados por las organizaciones criminales, el intercambio de información y la cooperación internacional, así como la formación del personal de las unidades operativas, para que estén al día en los modus operandi utilizados.

III. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA

Este apartado contiene las líneas básicas que han de guiar las actuaciones de los órganos de Recaudación en el control del fraude en la fase de recaudación. Dos son los objetivos fundamentales:

Por una parte, conseguir el cobro efectivo de las deudas cuya gestión recaudatoria tiene encomendada la Agencia Tributaria por Ley o convenio, satisfaciendo así un principio básico de todo sistema fiscal, como es el de suficiencia recaudatoria.

Por otra parte, realizar todas aquellas actuaciones de prevención y control de dicho tipo de fraude, al objeto de alcanzar tanto un efecto directo, como es el del pago por los deudores o terceros que resulten obligados a ello, como un efecto indirecto, inducido, sobre el comportamiento de aquellos deudores que buscan eludir el pago de sus deudas, ocultando su patrimonio a la acción de cobro.

Las técnicas de ocultación del patrimonio, creando apariencias de insolvencia, han ido refinándose a lo largo del tiempo, mediante el diseño de fraudes complejos difíciles de atajar por su propia planificación e implementación, a través, entre otras, de figuras como testaferreros, abuso de la normativa societaria para interponer personas jurídicas que dificultan la identificación real de las relaciones de dominio y disposición sobre los patrimonios, ocultación a través de países terceros que dificultan el cobro y vaciamientos patrimoniales que podrían ser constitutivos incluso de ilícitos penales.

Para combatir dicho fraude, se utilizarán todas las herramientas de tipo normativo, organizativas, procedimentales, de colaboración con otras áreas y externas de las que dispone la Agencia Tributaria, aprovechando para ello al máximo la información de que dispone o pueda recabar a través de las aplicaciones informáticas diseñadas al efecto.

Por tanto, para 2019 se seguirán fomentando las actuaciones que se han revelado como muy eficaces en años anteriores, incorporando actuaciones que en 2019 serán prioritarias, adaptando y reorientando nuevos procedimientos y actuaciones en el área de Recaudación para conseguir un mayor efecto sobre los objetivos generales de la Agencia Tributaria y un mayor impacto en el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes.

En consecuencia, lo que se pretende en 2019 es adoptar una perspectiva de la gestión recaudatoria que incorpore una visión de futuro, donde el análisis de riesgos constituya una herramienta fundamental para definir actuaciones a realizar y en las que el efecto inducido de la recaudación en el ámbito tributario será una realidad. No cabe duda de que una recaudación ejecutiva exigente no solo supone un incremento en la eficacia cobratoria de deuda ingresada, sino que, además, incide a medio y largo plazo en el cumplimiento voluntario -espontáneo- de las obligaciones tributarias, incorporando así una faceta cualitativa en la lucha contra el fraude fiscal. Se traduce todo ello en un enfoque tanto hacia el deudor como hacia la deuda.

En este sentido, se desarrollarán las siguientes líneas de actuación en las diferentes fases del procedimiento recaudatorio.

1. MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE FISCAL

A. Mejoras en la evaluación del riesgo recaudatorio. Se realizará una definición de riesgos recaudatorios mediante una nueva herramienta informática. Una vez realizada esta definición de riesgos, se diseñarán los perfiles que combinen y ponderen los riesgos definidos creándose colectivos para seleccionar deudores que sean objeto de un seguimiento especial.

B. Adopción de derivaciones de responsabilidad. Una de las herramientas que se ha mostrado más eficaz en los últimos años como instrumento de prevención y control del fraude en fase recaudatoria ha sido la derivación

de responsabilidad y, en general, la exigencia de deudas a terceros obligados al pago. Por ello, es prioritario que, durante 2019, se continúen con las actuaciones de investigación dirigidas a identificar a terceros responsables de las deudas y a acreditar la concurrencia de los supuestos de hecho previstos en la norma para exigirles el pago de la deuda.

C. Adopción de medidas cautelares. Igualmente, para prevenir y combatir el riesgo de impago como consecuencia de conductas de vaciamiento patrimonial de los deudores, se acudirá a la adopción de medidas cautelares de embargo preventivo o a cualquier otra procedente cuando existan indicios racionales de que el deudor o terceros vayan a obstaculizar o impedir la acción de cobro de las deudas, minimizando así los posibles riesgos de impago.

D. Persecución del delito contra la Hacienda Pública y contrabando. Se continuarán utilizando todas las posibilidades que ofrece la Ley General Tributaria para exaccionar las deudas por responsabilidad civil y penas de multa cuyo cobro se encomiende a la Agencia Tributaria, así como las deudas vinculadas a delito a que se refiere el título VI de la Ley General Tributaria, realizándose cuantas actuaciones recaudatorias sean necesarias.

Se realizará una especial vigilancia patrimonial de estos deudores con la finalidad de prevenir y detectar conductas de vaciamiento patrimonial que pudieran calificarse incluso como posibles insolvencias punibles. Este seguimiento permitirá, además, informar adecuadamente de la vertiente recaudatoria de las propuestas de conformidad.

Los órganos de recaudación prestarán especial atención a las conductas de los condenados por delito contra la Hacienda Pública y contrabando por si hubiese que ponerlas en conocimiento de los órganos judiciales solicitando, en su caso, la retirada de la suspensión del ingreso en prisión ante el incumplimiento de sus obligaciones de ingreso sin ser insolventes.

E. Seguimiento de insolvencias aparentes. Se investigará especialmente la participación de deudores aparentemente insolventes en la creación de sucesivas sociedades mercantiles que incumplen el pago de sus obligaciones tributarias corrientes, comportamiento que dificulta la recuperación de las deudas pendientes de cobro.

Las actuaciones a realizar se dirigirán, por un lado, a obtener pruebas dirigidas a la acreditación de supuestos de insolvencia punibles y, por otro, a la adopción anticipada de las medidas de aseguramiento del cobro de las deudas que procedan.

Estas actuaciones se complementarán con el control de deudores fallidos para detectar posibles supuestos en los que proceda la revisión de los mismos y, en su caso, la rehabilitación de los créditos previamente declarados incobrables para poder efectuar su cobro.

F. Cooperación con otras Administraciones Públicas. Está prevista la puesta en marcha de un mecanismo

de cooperación con otras Administraciones Públicas denominado Punto Neutro. Este mecanismo permitirá cruzar los pagos de las Administraciones Públicas con las diligencias de embargo que ellas mismas pudieran dictar contra aquellos contribuyentes que fueran simultáneamente acreedores de dichos pagos y deudores de cualquiera de aquéllas previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 25/2013, de 27 diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

A tal efecto está prevista la aprobación del Real Decreto que desarrolle dicha disposición adicional y el inicio de su funcionamiento del indicado mecanismo en 2019. No obstante, si bien en 2019 se incorporarán a este sistema un gran número de Administraciones Públicas, las restantes tendrán un plazo de 3 años para adherirse desde la entrada en vigor del Real Decreto que apruebe este mecanismo.

2. OTRAS MEDIDAS DE GESTIÓN RECAUDATORIA.

Como complemento de lo anterior y al objeto de perseverar en la mejora del control del estado y de la evolución de los expedientes, se pretende agilizar e impulsar el procedimiento de recaudación mediante campañas de revisión que incidan en el control y seguimiento de las deudas, en especial, en la fase de embargo, disminuyendo así en lo posible los tiempos de gestión de las deudas con el fin de anticipar los resultados y determinados riesgos asociados al transcurso del tiempo.

Por otro lado, también se persigue la optimización de recursos y mejora de procedimientos en el ámbito de la gestión recaudatoria.

A. Reorientación de la política de aplazamientos. Está prevista la revisión de la suficiencia de las garantías afectadas a los aplazamientos concedidos a efectos de su adaptación a la evolución del importe pendiente de la deuda aplazada.

Asimismo, dentro de este ámbito, es necesaria la utilización de un análisis de riesgos para el estudio de la solvencia financiera de las solicitantes de aplazamientos, contando para ello con un soporte informático adecuado que, además, permita la detección temprana de indicios del posible incumplimiento de un aplazamiento.

B. Control de la deuda pendiente en periodo ejecutivo. Se realizará un control permanente de la deuda pendiente, en particular, de la deuda en fase de embargo, y se promoverán las actuaciones que conlleven a una reducción de la misma. Para ello, se procederá a revisar la deuda pendiente, fundamentalmente la deuda más antigua, de manera que se agilice la finalización del procedimiento de apremio.

C. Control de deudas suspendidas y paralizadas. Se realizarán actuaciones de control y seguimiento de las deudas paralizadas y suspendidas por recurso o reclamación. Para ello, se revisarán las deudas o vencimientos suspendidos por recurso o reclamación, agilizando, en su caso, la ejecución de resoluciones y sentencias recaídas con la finalidad de exigir el pago de las deudas a los contribuyentes. Se impulsará

la adopción de acuerdos con el Tribunal Económico-Administrativo Central para la agilización de las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos.

D. Control de Entidades Públicas. Mediante una campaña incorporada en el Plan de Control Tributario de 2018, se realizó un control sobre las entidades públicas que supuso una revisión y depuración del censo de estas entidades. En 2019 se conseguirá una agilización e incremento en el cobro de las deudas de dichas entidades.

E. Procedimiento de enajenación: Subastas. Con fecha 1 de septiembre de 2018 se ha procedido a integrar el procedimiento de subasta en el Portal del Boletín Oficial del Estado, lo que obvia el carácter territorial existente hasta ahora en lo que a la celebración material de la subasta se refiere. A lo largo de 2019, aprovechando esta circunstancia, está prevista la nacionalización de competencias de la mesa de subastas, con la finalidad de gestionar de manera uniforme la adjudicación de bienes y derechos subastados, y conseguir además la optimización de los recursos y del personal de la Agencia Tributaria –con el consiguiente ahorro de costes–.

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

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

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

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

De acuerdo con dicha ley, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria –y los correspondientes Consejos Territoriales en el ámbito de cada Comunidad–, es el órgano colegiado de coordinación de la gestión de los tributos cedidos, integrado por representantes

de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas al que se atribuyen, entre otras, las funciones de concretar criterios uniformes y procedimientos comunes de intercambio de información y acordar las líneas básicas y directrices de ejecución de programas de control sobre los tributos cedidos.

La Agencia Tributaria, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida.

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

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

En 2019, 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. En particular, durante 2019, se intensificará el intercambio de información para la mejora de la gestión recaudatoria de los importes adeudados a las Administraciones Tributarias.

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.

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:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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.
- d) 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.
- e) Operaciones societarias más relevantes no sujetas 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.

- f) 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.
- g) Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.
- h) Domicilios declarados y sus modificaciones.
- i) Comprobación de los requisitos para el disfrute de la exención o bonificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por adquisición de vehículos por minusválidos y familias numerosas.

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. Igualmente se intercambiará información sobre operaciones realizadas por los obligados a remitir sus registros de facturación a través del SII cuando la información recibida resulta de interés para otra Administración tributaria competente.



TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 53

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Base imponible en el supuesto del ejercicio anticipado de la opción de compra 53

Procedimiento Tributario: Alcance del procedimiento de comprobación limitada 55

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Base imponible en el supuesto del ejercicio anticipado de la opción de compra

Resolución de 21 de enero de 2019

En el supuesto de ejercicio anticipado de opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero, la base imponible, ni es el valor de mercado del inmueble ni tampoco el valor residual del mismo, sino el valor del negocio jurídico documentado en la escritura, y éste no es otro que el precio que se ha fijado entre las partes para, dando fin a la financiación previamente acordada, adquirir el bien en propiedad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que se plantea la base imponible a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el supuesto del ejercicio anticipado de la opción de compra.

Segundo. Dispone el art 31,2 del TRITP que: *"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma".*

Debemos pues analizar a continuación el cumplimiento o no de los mencionados requisitos:

1. Primera copia de escritura pública: Es evidente que el documento notarial otorgado a la que se refiere la liquidación lo cumple.

2. Objeto de cantidad o cosa valuable: La escritura incluye una transacción de valor económico consistente en acordar la finalización de la operación del leasing adquiriéndose la propiedad por el entonces arrendatario por importe determinado.
3. Acto o contrato inscribible: La adquisición del bien por el arrendatario al ejercer la opción de compra es inscribible en el Registro de la Propiedad.
4. Acto o contrato no sujeto a los conceptos Transmisiones Onerosas u Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Debe puntualizarse que no ha sido cuestión pacífica la tributación indirecta (IVA o ITP) en el supuesto de ejercicio anticipado de la opción de compra en las operaciones de leasing. Así, la Dirección General de Tributos en diversas Consultas consideró que al ejercicio anticipado de la opción de compra no le era aplicable la excepción a la exención a efectos de IVA contenida en la letra a) del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 lo que conllevaba que, salvo que se renunciara a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.dos de la citada ley, la operación tributaría por ITP en la modalidad de transmisiones Onerosas: *"Si se adelanta el ejercicio de opción de compra antes de la finalización del contrato, la operación no puede considerarse como el ejercicio del derecho de opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, puesto que dicho contrato ha dejado de tener tal carácter."*

En consecuencia, no resultaría de aplicación la excepción a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y quedará sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siendo la base imponible el valor real del bien que se transmite.”

No obstante, este Tribunal Central en Resolución de fecha 15 de noviembre de 2012, recogiendo la doctrina jurisprudencial contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio del 2010 y de 4 de junio del 2012, consideró que el ejercicio anticipado de opción de compra en las operaciones de arrendamiento financiero realizado entre sujetos que tuvieran la condición de sujetos pasivos a efectos de IVA estaba sujeto y no exento a dicho concepto tributario concluyéndose que: *“Por lo tanto y de acuerdo con la doctrina jurisprudencial citada, el artículo 20.Uno.22º de la LIVA no exige que la opción de compra se ejercite en un plazo determinado por lo que cualquiera que sea el momento en el que se lleve a cabo, siempre que estuviera en vigor, operarán sus efectos y, por tanto, la entrega de los inmuebles arrendados estuvo sujeta al IVA y no al ITP...”*

La consecuencia es que no estando la citada operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas se cumple el último de los requisitos para entenderlo sujeto a Actos Jurídicos Documentados.

Tercero. Queda por último analizar la cuantificación de la base pudiéndose situar las opciones dentro de dos extremos: la primera es la que venía manteniéndose por este Tribunal Central en resolución de fecha 6 de noviembre de 1998 según la cual, dado que mediante dicha transacción se adquiere la propiedad del inmueble por el hasta entonces arrendatario financiero, *“...la base imponible del acto jurídico no puede quedar limitada al valor residual fijado en el contrato de leasing como pretende la reclamante, sino que debe recaer sobre el verdadero valor de la cosa.”*

En el otro extremo estaría la propuesta por el aquí reclamante en sus alegaciones, según la cual la base imponible debe ser el valor residual del contrato de arrendamiento financiero, ya que la figura denominada como leasing constituye un negocio mixto en el que se funde la cesión de uso y la opción de compra con causa única, de ahí que, teniendo una causa única y una unidad esencial, no quepa considerar como operaciones distintas la cesión de uso formalizada con la constitución del arrendamiento financiero, y la adquisición posterior en ejercicio del derecho de opción de compra. Por ello, el arrendatario ya venía disponiendo en calidad de propietario económico, por lo que no puede constituir una nueva transmisión independiente, desligada o diferente del contrato de arrendamiento financiero.

Ambas posturas, aunque divergen en la cuantificación de la base, son coincidentes sin embargo en partir en su razonamiento de la naturaleza traslativa del negocio acordado: la primera considera que debe ser el valor real del inmueble transmitido, mientras que la segunda considera que dado que en el contrato original se preveía que el dominio se transmitiría por el pago del valor residual, éste debe ser la base del impuesto.

Cuarto. No obstante lo anterior, este Tribunal Central considera que debe analizarse la cuestión contemplando la especial naturaleza tributaria del gravamen documental. Así, a diferencia de la modalidad de transmisiones onerosas en la que prevalece la naturaleza traslativa del hecho imponible, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aún cuando se trate de un documento que pueda incorporar una transmisión de dominio, lo que queda gravado, tal y como se desprende de la definición legal del art 31 del Texto Refundido del Impuesto, no es la transmisión en sí, sino el propio documento que incorpore un acto o negocio jurídico inscribible y valuable económicamente. Por ello, al determinarse la base no debe tomarse en cuenta el valor real del bien transmitido, sino el valor del acto o negocio jurídico que es documentado en la escritura. Pues bien, en este caso lo acordado por las partes es ejercitar una opción prevista en el propio contrato de arrendamiento financiero adquiriendo el bien que era objeto de financiación, poniendo fin a dicho contrato mediante el pago de un precio que tiende a aproximarse al valor de las cuotas pendientes con exclusión de la carga financiera. Se trata por tanto de un negocio jurídico complejo, en el que se pone fin a una operación financiera en curso, adquiriendo la propiedad del bien por parte de la entidad que ya lo poseía a título de arrendatario.

Por otro lado, dada la naturaleza peculiar del gravamen documental, el valor de la transacción acordada en el documento no puede ser tampoco el valor residual del bien financiado, como alega la entidad reclamante, porque en este caso no se ha producido la satisfacción sucesiva de todas las cuotas de arrendamiento financiero previsto originariamente en el contrato, es decir, no se ha llegado a alcanzar el momento en el que al bien le resta por pagar la última cuota prevista en el contrato, cuyo pago supondría la adquisición definitiva por el usuario del bien financiado. De haberse alcanzado ese punto, la base imponible del impuesto sería el precio de la transacción acordada en el documento (valor residual), pero no en este caso, en el que al darse por terminado el contrato de financiación existente antes de la duración originalmente pactada, el precio que el usuario satisface no es el valor residual originariamente previsto, sino un precio acordado entre las partes, que, como se ha dicho, es un valor cercano al valor de las cuotas de capital pendiente de amortizar.

Por dicha razón, la base imponible de la operación documentada en la escritura de referencia, es el valor de la tran-

sacción acordada y documentada en dicha escritura, y en ningún caso el del valor residual, valor que ni consta en el documento, ni forma parte de la transacción acordada y documentada en el mismo, ni entró nunca en juego, al haberse ejercitado la opción de compra antes del plazo de duración del contrato originariamente previsto en el contrato de arrendamiento financiero.

Por la razón indicada este Tribunal Central considera que en el supuesto de ejercicio anticipado de opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero, la base imponible, ni es el valor de mercado del inmueble ni tampoco el valor residual del mismo, sino el valor del negocio jurídico documentado en la escritura, y éste no es otro que el precio que se ha fijado entre las partes para, dando fin a la financiación previamente acordada, adquirir el bien en propiedad.

Del examen de la liquidación se advierte que la base imponible liquidada es coincidente con el precio de la transacción documentada en la escritura, lo que está de acuerdo con las reglas de tributación del gravamen documental al ser ése el importe económico valuable que refleja el acto jurídico que en la escritura se documenta (art 30,1 TRITP).

Este criterio se mantiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha de 14/07/2010 al resolver el recurso de casación 5415/05 que expresamente declaró que “ la base imponible del acto jurídico no puede quedar limitada al «valor residual»”

Quinto. Respecto a la doble imposición alegada por la entidad recurrente debe señalarse que en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el hecho imponible se produce por la confluencia objetiva de los requisitos del art 31, por lo que el gravamen incide sólo en determinados documentos, como son todos aquellos que corresponden a actos o negocios que en nuestro derecho civil o mercantil se formalicen en escrituras públicas inscribibles. De ahí, que si para un negocio jurídico concreto la práctica jurídica exige un tipo especial de documentación como ocurre en el leasing en el que en su operatoria más frecuente se otorgan dos escrituras (en la constitución, y en el ejercicio de opción de compra) el impuesto documental incidirá en cada una de ellas, (si bien como dos hechos imposables distintos y por bases imposables distintas), sin que ello suponga hablar de una doble imposición, figura de la que sólo cabría hablar cuando el mismo acto jurídico quedara gravado doblemente por el mismo tributo, lo que no ocurre en este caso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,
EN SALA, en el presente recurso de alzada

ACUERDA: Desestimarlo.

Procedimiento Tributario: Alcance del procedimiento de comprobación limitada

Resolución de 10 de diciembre de 2018

El procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si es adecuada la utilización de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único

objeto sea la comprobación de valor, particularmente cuando en la comprobación del hecho imponible se estime que pudiera derivarse alguna cuestión de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Tercero. El artículo 123 de la LGT señala:
*“Artículo 123 Procedimientos de gestión tributaria
Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:*

- a. El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b. El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c. El procedimiento de verificación de datos.
- d. El procedimiento de comprobación de valores.
- e. El procedimiento de comprobación limitada.

Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.”

De aquí se deduce que tanto el procedimiento de comprobación limitada como el procedimiento de comprobación de valores son dos procedimientos de gestión tributario regulados en la Sección 2ª del Capítulo III “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” del Título III “La aplicación de los tributos” de la LGT.

Los artículos 134 y 135 de la LGT se refieren al Procedimiento de comprobación de valores y establecen:

“Artículo 134. Práctica de la comprobación de valores.

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley.

2. La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.
3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquella, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.”

“Artículo 135. Tasación pericial contradictoria.

1. Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firma en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo

del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.
3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso,

se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

4. La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.”

En el caso concreto que nos ocupa, en el año 2007, se otorgó escritura de permuta de fincas a cambio de una entidad de obra en el futuro edificio a construir que fue valorada en 151.440 euros. Posteriormente, en el año 2013, se realiza una donación del derecho sobre la obra futura que el donatario declara en 80.000 euros.

La Oficina liquidadora, como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, gira a cargo del donatario liquidación provisional en la que establece como motivación que “el valor de lo donado es de 155.078, 75 euros, teniendo en cuenta que el valor fijado para la contraprestación futura fue de 151.440 en su día y que dicho valor fue dado como valor declarado por los propios interesados”.

El TEAR estima la reclamación interpuesta contra dicha liquidación al considerar que “Aun cuando en la motivación de su propuesta de liquidación la oficina liquidadora advertía “que no ha habido comprobación de valor alguno por parte de la administración”, su actuación consistió únicamente en comprobar si el valor declarado por el hecho imponible donación (80.000,00 euros) se correspondía con el valor real del derecho adquirido de forma gratuita por el reclamante. A estos efectos, se limitó a sustituirlo por el que las partes habían convenido en otorgar al mismo derecho (151.440,00 euros) en la operación de permuta formalizada cuatro años antes, en la que el donante había adquirido el derecho ahora transmitido”.

Atendiendo a los datos obrantes en el expediente, compare este Tribunal con el Director recurrente que la Oficina liquidadora no ha llevado a cabo ninguna actuación de comprobación del valor del bien transmitido a través de los medios señalados en el artículo 57 de la LGT al que se remite, a su vez, el artículo 134 LGT. En este punto hay que atender, especialmente, a lo que señala el artículo 57 de la LGT.

“Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial

de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.*
 - d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
 - e) Dictamen de peritos de la Administración.*
 - f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
 - g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*
 - h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
 - i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*
- 2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.*
- 3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.*
- 4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.”*

Obsérvese que el único medio de comprobación que podría pensarse, en principio, que habría aplicado la Oficina gestora es el del artículo 57.1.h) de la LGT (precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca), medio de comprobación que, sin embargo, no era susceptible de utilización por impedirlo el artículo 158.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), que exige que las citadas transmisiones del mismo bien no se hayan realizado más allá del plazo de un año, cosa que no sucede en el caso examinado, en el que la adquisición por el donante de su derecho a la edificación futura tuvo lugar varios años antes de la donación que aquí se comprueba.

A su vez, el desarrollo reglamentario del artículo 57.4 de la LGT se lleva a cabo por el 159.1.b) del RGAT, que señala:

“Artículo 159 Actuaciones de comprobación de valores

- 1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:*
 - a) Procedimiento iniciado mediante declaración.*
 - b) Procedimiento de comprobación limitada.*
 - c) Procedimiento de inspección.*
- 2. Cuando la comprobación de valores se realice en alguno de los procedimientos a que se refiere el apartado anterior y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa.*
- 3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.*

Cuando las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un procedimiento de inspección, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los órganos de inspección.
- 4. Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección 3.ª siguiente de este reglamento.*
- 5. No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento.”*

De la normativa que se ha expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- El procedimiento de comprobación de valores es un procedimiento de gestión tributaria enumerado en el artículo 123 de la LGT.
- El procedimiento de comprobación de valores puede ser llevado a cabo por la Administración:
 - a. Como un procedimiento autónomo cuyas normas se contienen en los artículos 134 y 135 de la LGT y 160 a 162 del RGAT cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento.
 - b. Como una actuación concreta en el curso de otro procedimiento que de acuerdo con lo que establece el artículo 159 del RGAT podría ser:
 - i. Procedimiento iniciado mediante declaración.
 - ii. Procedimiento de comprobación limitada.
 - iii. Procedimiento de inspección.

En este caso, se aplicará también lo dispuesto en el artículo 134 de la LGT salvo lo concerniente al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

- Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tienen derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

De ello se deduce que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, en el que los derechos de los interesados se ven plenamente garantizados, pues concede a los interesados todas las garantías que le otorgaría el procedimiento de comprobación de valores si se iniciase de manera autónoma, en especial, el derecho de los obligados tributarios a promover la tasación pericial contradictoria.

Una vez sentado que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, debe señalarse que ningún obstáculo encuentra este Tribunal Central para que tal actuación concreta sea la única que se realice en el procedimiento de comprobación limitada. Si, como hemos indicado, en el procedimiento de comprobación limitada cabe realizar la comprobación de valores como una actuación concreta más de las otras que permite dicho procedimiento, no existe inconveniente alguno, a nuestro juicio, para que el procedimiento de comprobación limitada tenga por único objeto la actuación de comprobación de valor. Todas las garantías que ofrece el procedimiento de comprobación de valores, como procedimiento autónomo, están presentes en el procedimiento de comprobación limitada, en particular, el derecho del interesado a promover la tasación pericial contradictoria.

En este sentido, aunque de manera indirecta, este Tribunal Central se ha pronunciado a favor de esta posibilidad en su resolución de 11.04.2013 (RG 1240/2012) dictada en unificación de criterio. En ella se planteaba si la solicitud de dictamen pericial en los procedimientos de comprobación de valores o asimilados suponen una interrupción justificada a efectos del artículo 104 de la LGT. La Doctrina que emana de la resolución de este recurso señala que *“La solicitud de un dictamen pericial durante la tramitación de los procedimientos de comprobación de valores, o en los de comprobación limitada en los que el único objeto lo constituya la comprobación del valor de los bienes, no puede suponer por sí misma una interrupción justificada a efectos del artículo 104 LGT 58/2003, ya que, al tener estos procedimientos por único objeto la comprobación del valor, se prolongaría automáticamente su duración, convirtiéndose en inoperante de facto la institución de la caducidad”*. De la expresión subrayada se infiere que este Tribunal Central no encuentra impedimento alguno para que el procedimiento de comprobación limitada pueda tener por objeto únicamente la comprobación de valor.

De acuerdo con lo expuesto se ha de concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN, acuerda ESTIMARLO, fijando el siguiente criterio: El procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN,

ACUERDA: Estimarlo, fijando el siguiente criterio: El procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 61

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 61

- Resolución de mutuo acuerdo de la reserva de vivienda y la formalización de un segundo acuerdo de reserva con una persona o entidad vinculada con el anterior comprador 61
- Base imponible en los contratos de arrendamiento de vivienda 61
- Compraventa formalizada en escritura pública de un inmueble que carece de inmatriculación en el Registro de la Propiedad..... 61
- Disolución de comunidad de bienes entre dos hermanos, cuando los bienes han sido adquiridos a lo largo del tiempo por mitades 62
- Disolución conjunta de dos comunidades hereditarias..... 62
- Modificación de coeficientes de participación en la división horizontal 62
- Adquisición de una cartera de préstamos y créditos hipotecarios 62
- Permuta de fincas rústicas 63
- Transmisión de suelo industrial adquirido por herencia sin haberse iniciado las obras de urbanización 63
- Persona física, que tiene la condición de ejecutante en una subasta judicial en la que, tras haber quedado desierta, ha solicitado la adjudicación del inmueble 64
- Persona física que adquiere una vivienda para su rehabilitación y posterior venta a terceros 64
- Venta de una parcela resultante de un proceso de urbanización llevado a cabo a través de una Junta de Compensación fiduciaria una vez finalizado el mismo..... 64

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 66

- Adquisición "mortis causa" de una actividad de arrendamiento de inmuebles desempeñada por el padre que se encuentra en situación de jubilación activa..... 66
- Transmisión "mortis causa" de vivienda habitual 66
- Percepción de un seguro de invalidez..... 66
- Sustitución fideicomisaria 67
- Adquisición "mortis causa" de participaciones en entidad residente en México 67
- Percepción de un capital, como consecuencia de incapacidad permanente total 67
- Demanda de juicio declarativo ordinario solicitando la nulidad del testamento siendo el causante no residente en España 67
- Obligación de tributar en el ISD de una alemana y residente en Andalucía, que ha heredado de su padrastro, residente en Alemania, bienes radicados en ese país 68
- Cálculo del ajuar doméstico en caso de doble condición de heredero y legatario..... 68
- Actos de disposición sobre las participaciones sin perder el derecho a la reducción por incumplir el plazo de diez años previsto en la ley 29/1987.... 68
- Mantenimiento de la adquisición: Disolución del condominio 68
- Donación de la nuda propiedad de participaciones en una entidad mercantil 69
- Donación a los hijos de participaciones en entidad mercantil, tanto en plena como en nuda propiedad 69
- Donación de participaciones de una sociedad 70
- Donación, por una persona con domicilio fiscal en Madrid, de una placa fotovoltaica, dentro de lo que se conoce como huerto solar, situado en un municipio de Guadalajara..... 70
- Donación a su hijo del establecimiento de farmacia de la que es titular una vez cumplidos los 65 años..... 70
- Donación de elementos que integran una actividad económica..... 71
- Donación a un hijo de una farmacia exclusivamente de la mitad del negocio ya que la otra mitad se transmite entre ambas partes a título oneroso ... 71

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

RESOLUCIÓN DE MUTUO ACUERDO DE LA RESERVA DE VIVIENDA Y LA FORMALIZACIÓN DE UN SEGUNDO ACUERDO DE RESERVA CON UNA PERSONA O ENTIDAD VINCULADA CON EL ANTERIOR COMPRADOR

Consulta nº V2641-18 de 1 de octubre de 2018

La resolución del acuerdo de reserva y adquisición de vivienda y la posterior formalización de un nuevo acuerdo con una persona o entidad vinculada con el anterior comprador no constituye transmisión patrimonial onerosa en los términos que resultan del artículo 7.1 del texto Refundido del ITP y AJD, ni tampoco queda sujeta dicha operación a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, al no concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal al no tener dicha operación acceso al registro de la propiedad.

BASE IMPONIBLE EN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA

Consulta nº V2662-18 de 2 de octubre de 2018

(...) el artículo 10 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, después de establecer en su apartado 1 la regla general de determinación de la base imponible constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, añade en el apartado 2 una serie de reglas especiales, refiriéndose en el apartado e) a los arrendamientos:

“2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.”

De los preceptos anteriormente transcritos se deriva lo siguiente:

- La base imponible se determina en función del período de duración del contrato.
- El artículo 9 de la LAU fija una duración mínima de tres años, en virtud de las prórrogas obligatorias que dicho precepto establece.

Luego, el período que debe tenerse en cuenta es el de tres años, aunque en un momento posterior pacten la renuncia a la prórroga, pues en el momento de realizarse el hecho imponible la base imponible se fija en función de lo establecido en el artículo 10.2.e) del TRLITPAJD, y sin que en ningún caso proceda la devolución del impuesto satisfecho si la duración del contrato fuese inferior a dicho plazo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 57 del TRLITPAJD

COMPRAVENTA FORMALIZADA EN ESCRITURA PÚBLICA DE UN INMUEBLE QUE CARECE DE INMATRICULACIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD

Consulta nº V2853-18 de 31 de octubre de 2018

(...) la transmisión cuya falta de título se suple con el referido expediente no es aquella en cuya virtud la consultante ha adquirido el bien por compraventa documentada en escritura pública, pues dicha transmisión no carece de título, constituido por la referida escritura, que es título válido y suficiente para acreditar la adquisición que se pretende inscribir, con independencia

de la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad ante la falta de la inscripción previa de la finca a nombre del vendedor. Es precisamente la falta de título de la transmisión o transmisiones anteriores, la que hace necesario instar el expediente de dominio a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el que debe liquidarse el ITP y AJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que se acredite el pago del impuesto por la misma. La liquidación que correspondería por la anterior transmisión es, por tanto, independiente de la liquidación del impuesto practicada por la interesada por la adquisición realizada ahora.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES ENTRE DOS HERMANOS, CUANDO LOS BIENES HAN SIDO ADQUIRIDOS A LO LARGO DEL TIEMPO POR MITADES

Consulta nº V2688-18 de 3 de octubre de 2018

La existencia de varios bienes adquiridos en proindiviso, al 50%, por ambos hermanos, cada uno de ellos en distinta fecha, determina asimismo la existencia de distintas comunidades de bienes, por lo que la adjudicación de bienes en los dos lotes planteados supondría una permuta que debería tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

DISOLUCIÓN CONJUNTA DE DOS COMUNIDADES HEREDITARIAS

Consulta nº V2848-18 de 29 de octubre de 2018 y nº V2901-18 de 8 de noviembre de 2018

Primera. En el caso planteado por la consultante existen dos comunidades de bienes de origen hereditario. Por lo tanto, la extinción del condominio debe realizarse por separado en estas dos comunidades, siendo dos negocios jurídicos distintos.

Segunda. Para que la extinción de la comunidad únicamente tribute por la modalidad de actos jurídicos documentados por la cuota variable de documentos notariales prevista en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación (o excesos de adjudicación no evitables) y sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad, debiendo guardar las adjudicaciones la debida proporción con las cuotas de titularidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

Tercera. Por último, no se producirá la extinción del condominio si alguno de los bienes permanece en pro indiviso entre los partícipes de la comunidad. En este caso, se produciría una permuta de cuotas en la que los comuneros tributarán por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

MODIFICACIÓN DE COEFICIENTES DE PARTICIPACIÓN EN LA DIVISIÓN HORIZONTAL

Consulta nº V2981-18 de 19 de noviembre de 2018

Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no está sujeta porque no tiene por objeto cantidad o cosa valuable. Lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura, que se limita a recoger el acuerdo de subsanación o rectificación de los coeficientes de participación en la propiedad resultantes de la constitución original del edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de la superficie de los distintos elementos componentes de aquél.

ADQUISICIÓN DE UNA CARTERA DE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS HIPOTECARIOS

Consulta nº V3109-18 de 29 de noviembre de 2018

En cuanto a las cuestiones planteadas, en primer lugar cabe indicar que, dado que el cedente es un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que hace que no pueda estar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Establecido lo anterior, la escritura de la cesión de los citados préstamos hipotecarios, cumple con todos los requisitos para estar sujeta a las dos cuotas –fija y gradual– de la modalidad

de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, puesto que se trata de una escritura notarial, que contiene objeto, cantidad o cosa valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y que no está sujeta a las otras dos modalidades del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto a la cuota gradual de documentos notariales, partiendo de que, como se ha establecido en reiteradas ocasiones en resoluciones judiciales, la base imponible no es el precio satisfecho por la cesionaria (adquirente) de los créditos, sino el importe garantizado con la hipoteca, como establece el artículo 30.1 del TRLITPAJD, transcrito anteriormente, y que, lógicamente, es el criterio de esta Dirección General, que viene manteniendo que “la base imponible estará constituida por la total cantidad garantizada”. En cuanto a la interpretación que debe darse que esta última frase, resulta conveniente precisar si “la total cantidad garantizada” se refiere a la pendiente de amortización en la fecha de la cesión –más los correspondientes intereses, costas, etc.–, o, por el contrario, la base imponible equivaldrá al importe total de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el deudor (prestatario).

A este respecto, cabe señalar que esta Dirección General ya ha manifestado en informe dirigido a algunas Comunidades Autónomas, en relación con la modificación de plazos y otros aspectos de los préstamos hipotecarios, que la base imponible estaría constituida “por el importe total garantizado, “con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el préstamo hipotecario o crédito hipotecario que se ha novado”, sin establecer una necesaria equivalencia entre la base imponible y el importe de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el (prestatario).

El citado criterio se sustenta en que, según el artículo 122 de la Ley Hipotecaria (Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria): “La hipoteca subsistirá íntegra, mientras no se cancele, sobre la totalidad de los bienes hipotecados, aunque se reduzca la obligación garantizada, y sobre cualquiera parte de los mismos bienes que se conserve, aunque la restante haya desaparecido; pero sin perjuicio de lo que se dispone en los dos siguientes artículos.”, lo que determina que la obligación garantizada va disminuyendo a medida que se amorticen parcialmente los préstamos, puesto que el principal pasa a ser el que quede pendiente de pago en cada momento, debiendo calcularse a tal momento el importe de los intereses, costas y gastos que se hubieran pactado.

En suma, debe afirmarse que, en la cesión de préstamos hipotecarios, la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, 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.

PERMUTA DE FINCAS RÚSTICAS

Consulta nº V2660-18 de 2 de octubre de 2018

Primera. La operación descrita en la consulta es una permuta de fincas rústicas, lo que implica la existencia de dos transmisiones y, por tanto, una dualidad de hechos imposables y sujetos pasivos a los que habrá que aplicar por separado las reglas de delimitación del Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

Segunda. En el escrito de consulta no se identifica a las partes intervinientes. En caso de que alguna de las partes fuera empresario o profesional en ejercicio de su actividad, la entrega por él efectuada estará sujeta a IVA no tributando por el Impuesto de Transmisiones en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que concurra el supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno 2º de la LIVA. Además, la escritura pública en que se documente la entrega sujeta y no exenta a IVA estará sujeta a la cuota fija y cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Tercera. Si una o ambas entregas se efectúan por particulares, la entrega correspondiente quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero no a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. En estas entregas, el sujeto pasivo será el adquirente, que será el obligado al pago del impuesto cualesquiera que sean las estipulaciones de las partes en contrario. La base imponible estará constituida por su valor real –valor comprobado por la Administración–, salvo que el declarado sea mayor.

TRANSMISIÓN DE SUELO INDUSTRIAL ADQUIRIDO POR HERENCIA SIN HABERSE INICIADO LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN

Consulta nº V2672-18 de 2 de octubre de 2018

(...) el consultante va a transmitir su participación en el terreno objeto de consulta sin haberse iniciado sobre el mismo obras de urbanización. En estas circunstancias, el consultante no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto

sobre el Valor Añadido por no haber efectuado el pago de gastos de urbanización en el sentido anteriormente señalado, salvo que con anterioridad ostentara la condición de empresario o profesional, por lo que la venta de su participación en la propiedad del terreno no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

PERSONA FÍSICA, QUE TIENE LA CONDICIÓN DE EJECUTANTE EN UNA SUBASTA JUDICIAL EN LA QUE, TRAS HABER QUEDADO DESIERTA, HA SOLICITADO LA ADJUDICACIÓN DEL INMUEBLE

Consulta nº V2898-18 de 8 de noviembre de 2018

En la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el IVA tiene carácter preponderante y excluyente de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por lo que es necesario constatar siempre en primer lugar si se aplica el IVA, para poder discernir si es de aplicación la citada modalidad del ITPAJD.

Por lo tanto, si la operación queda sujeta al IVA, y no exenta del mismo no podrá quedar sujeta al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. Únicamente cuando se trate de inmuebles si la operación no queda sujeta al IVA o queda sujeta pero resulta exenta del mismo la operación quedará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

En el caso concreto de la consulta planteada, la adquisición de la vivienda estará sujeta al ITPAJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) si el ejecutado no fuera sujeto pasivo del IVA (operación no sujeta a IVA) o si estando sujeta al IVA esta operación, quedara exenta en virtud del artículo 20.Uno 22ª LIVA.

PERSONA FÍSICA QUE ADQUIERE UNA VIVIENDA PARA SU REHABILITACIÓN Y POSTERIOR VENTA A TERCEROS

Consulta nº V2933-18 de 14 de noviembre de 2018

Es importante señalar, en este sentido, que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título del inmueble objeto de rehabilitación. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En términos generales, la doctrina de este Centro Directivo ha venido considerando como promotor de edificaciones al propietario de los inmuebles que construye (promotor-constructor) o contrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De los hechos descritos parece deducirse que el consultante, que pretende rehabilitar el inmueble objeto de consulta para su puesta a la venta, tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este caso, el propietario del inmueble a reformar tendrá la consideración de promotor de la obra, teniendo la condición de empresario o profesional, ya que cumple el requisito de la intención de venta o de explotación económica de la vivienda rehabilitada que exige el artículo 5 de la Ley 37/1992.

En consonancia con lo anterior, las entregas de los inmuebles que realice el consultante una vez rehabilitados y reformados estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al tener la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

VENTA DE UNA PARCELA RESULTANTE DE UN PROCESO DE URBANIZACIÓN LLEVADO A CABO A TRAVÉS DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN FIDUCIARIA UNA VEZ FINALIZADO EL MISMO

Consulta nº V2959-18 de 14 de noviembre de 2018

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

Por tanto, la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización. En todo caso, es importante señalar que la condición

de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La acreditación de la intención de destinar los bienes o servicios respectivos al desarrollo de una actividad empresarial podrá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y, en particular, conforme a lo dispuesto en el apartado 2, del artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone lo siguiente:

“2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

- a. La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.
- b. El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.
- c. El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

- a) La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9.º del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- b) La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.
- d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.
- e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.”

De acuerdo con lo establecido anteriormente, los juntacompensantes que vayan a destinar los terrenos urbanizados a su venta, adjudicación o cesión posterior, adquirirán la condición de empresarios o profesionales en el momento en que se produce el pago de la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización y serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la actividad urbanizadora llevada a cabo, debiendo cumplir con la totalidad de obligaciones materiales y formales derivadas de la normativa del Impuesto y, en particular, con las contenidas en el artículo 164 apartado uno de la Ley 37/1992. Desde ese mismo momento, las mencionadas parcelas formarán parte del patrimonio empresarial del empresario o profesional. La posterior venta de las parcelas por el vendedor que tenga la consideración de empresario o profesional se encontrará, por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y quedará gravada al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En caso de que la intención del vendedor del terreno no fuera la de proceder a la cesión, venta o adjudicación posterior de los terrenos urbanizados resultantes, no adquirirá la condición de empresario o profesional, actuando como consumidor final, colocándose al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso de que, sin encontrarse inicialmente destinado a su venta, cesión o adjudicación, posteriormente se produzca la venta del terreno, esta entrega no se encontrará sujeta, pues el vendedor no ostentaba la condición de sujeto pasivo y la parcela no se encontraba afecta a ninguna actividad empresarial o profesional.

De la escueta información aportada en el escrito de consulta no puede deducirse si el vendedor del terreno ostenta la condición de empresario o profesional en los términos expuestos en los párrafos anteriores. En el caso de que tuviera tal condición de empresario o profesional y el terreno estuviera afecto al desarrollo de su actividad empresarial o profesional, la venta de dicho terreno constituiría una entrega de bienes sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, si el vendedor no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la venta del terreno no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE UNA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES DESEMPEÑADA POR EL PADRE QUE SE ENCUENTRA EN SITUACIÓN DE JUBILACIÓN ACTIVA

Consulta nº V2663-18 de 2 de octubre de 2018

Procedencia de aplicar reducción en el ISD:

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, declaró que la existencia de pensión de jubilación es cuestión ajena a la normativa tributaria por lo que, si concurren los requisitos legales establecidos para el beneficio tributario, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de este.

Criterio que, lógicamente, será aplicable en los supuestos de percepción de pensión en casos de jubilación activa en los términos previstos en la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo y artículo 214.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, en su redacción por la Disposición final quinta de la Ley 6/2017.

TRANSMISIÓN “MORTIS CAUSA” DE VIVIENDA HABITUAL

Consulta nº V2719-18 de 15 de octubre de 2018

Posibilidad de optar por la regulación estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de que la normativa autonómica mejore en unos aspectos y sea desfavorable en otros a aquélla.

El artículo 7.Tres del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, regula una reducción que excluye de las propias, si bien sin calificarla de forma expresa como mejorada o análoga a la estatal.

En sus términos, la reducción mejora la estatal del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 tanto en los porcentajes de reducción –que pueden llegar al 100% en el caso del cónyuge- para un límite fijado en 600.000 euros, como en el plazo de mantenimiento que se reduce a cinco años.

Sin embargo, a diferencia de la normativa estatal, que se refiere a colaterales que hubiesen convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento sin más precisión, la normativa autonómica gallega exige la consanguinidad.

Consecuentemente, los parientes afines tienen un tratamiento desfavorable.

Conforme a lo antes expuesto, los parientes colaterales por afinidad que resulten obligados tributarios podrán aplicar la reducción estatal en cuanto esta última es una reducción “mínima”, tal y como antes se expuso. En tales supuestos, no procedería aplicar con posterioridad la autonómica, habida cuenta que el propio artículo 7 del Decreto Legislativo gallego la declara incompatible con las reducciones previstas en la Ley 29/1987.

PERCEPCIÓN DE UN SEGURO DE INVALIDEZ

Consulta nº V2763-18 de 23 de octubre de 2018

El beneficiario del seguro de invalidez era al mismo tiempo el contratante y el asegurado, de lo que resulta que la prestación causada por dicho seguro no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el apartado c) del artículo 3 de la LISD ya que el hecho imponible del impuesto, en lo que se refiere a seguros de vida, exige siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario.

En consecuencia, dicha prestación deberá tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante, pero no en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que falta uno de los elementos definitorios del hecho imponible del impuesto, cual es la naturaleza lucrativa de la adquisición.

Ahora bien, llegado el plazo de presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los herederos deberán realizar la liquidación de la herencia por la masa hereditaria recibida, que será el valor real de todos los bienes y derechos recibidos en el momento del fallecimiento del causante y a fecha de fallecimiento del causante existe el derecho a percibir la indemnización del seguro de invalidez que deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, junto al resto de los bienes y derechos integrantes de la masa hereditaria.

SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA

Consulta nº V2791-18 de 24 de octubre de 2018

Al fallecer la madre de la consultante, primer causante, el hermano fiduciario deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el pleno dominio de los bienes de la herencia, pues tiene el derecho a disponer de tales bienes sin condición alguna.

La tributación de los fideicomisarios queda suspendida al momento en que fallezca el fiduciario; en ese momento los bienes que reciban los fideicomisarios tributarán por el valor y los tipos de gravamen actuales y heredarán directamente de la primera causante, la madre.

Por otra parte, el hermano fiduciario tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de los bienes de los que no hubiera dispuesto. Es decir, en definitiva, el fiduciario habría pagado el ISD correspondiente al pleno dominio de todos los bienes, y, a su muerte, procederá la devolución de la nuda propiedad por los bienes que no hubiera dispuesto el fiduciario.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por el fiduciario –o la parte que quede de ellos– a las personas indicadas por el testador o por la normativa aplicable.

Dicha transmisión origina el devengo del impuesto para los nuevos adquirentes (fideicomisarios), de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.3 del RISD. De forma simultánea, el ingreso que realizó el fiduciario, habiendo liquidado por el pleno dominio, deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes ahora transmitidos.

Es en ese momento cuando nace el derecho a dicha devolución. Lógicamente, al no poderlo solicitar el fiduciario, serán los herederos de éste quienes podrán solicitar dicha devolución; ahora bien, dicho importe formará parte del caudal relicto del fiduciario, segundo causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos del mismo, la consultante y sus hermanos, que deberán presentar liquidación del ISD por los bienes que hereden del hermano directamente.

ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD RESIDENTE EN MÉXICO

Consulta nº V2792-18 de 24 de octubre de 2018

Adquisición “mortis causa” de participaciones en entidad residente en México, teniendo el causante su residencia en dicho país y tributando en España por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio en cuanto a titular de bienes y derechos distintos de las participaciones citadas.

Si no existe sujeción al impuesto español por razón de la titularidad de las participaciones, tampoco podrá tener derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

Por consiguiente, cuando se produzca el fallecimiento, no procederá la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, dado que, como es sabido, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es condición “sine qua non” para su aplicación.

PERCEPCIÓN DE UN CAPITAL, COMO CONSECUENCIA DE INCAPACIDAD PERMANENTE TOTAL

Consulta nº V2804-18 de 25 de octubre de 2018

Se percibe un capital, como consecuencia de incapacidad permanente total, por un beneficiario de un seguro de vida que instrumenta compromisos por pensiones y que es de naturaleza temporal renovable establecido por convenio colectivo cuyo tomador es la empresa para la que trabaja.

Las prestaciones de invalidez de los contratos de seguros que instrumentan compromisos por pensiones están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo. Al tratarse de un contrato de seguro temporal anual renovable, el rendimiento a integrar en la base imponible general será la diferencia entre la cantidad percibida y la prima del año en curso que se haya imputado fiscalmente al trabajador.

DEMANDA DE JUICIO DECLARATIVO ORDINARIO SOLICITANDO LA NULIDAD DEL TESTAMENTO SIENDO EL CAUSANTE NO RESIDENTE EN ESPAÑA

Consulta nº V2852-18 de 30 de octubre de 2018

La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo sujeto pasivo el adquirente de aquellos.

El contribuyente quedará sujeto por obligación real, al ser no residente en España.

En el caso de que se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaria sobre la herencia, se interrumpen los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, que empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

Finalmente, la base imponible será el valor real de la parte que le corresponda, minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles.

OBLIGACIÓN DE TRIBUTAR EN EL ISD DE UNA ALEMANA Y RESIDENTE EN ANDALUCÍA, QUE HA HEREDADO DE SU PADRASTRO, RESIDENTE EN ALEMANIA, BIENES RADICADOS EN ESE PAÍS

Consulta nº V2963-18 de 1 de noviembre de 2018

La ley aplicable es la ya citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, si el sujeto pasivo así lo decide, también puede aplicar la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma en que resida; en este caso, la de Andalucía.

Dado que el causante no tenía su residencia en ninguna Comunidad Autónoma de España, no existe punto de conexión con ninguna de ellas. Por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por último, en cuanto a la posibilidad de deducir en España lo pagado en Alemania, resultará deducible en los términos regulados en el apartado 1 del artículo 23 de la LISD. Conforme a este precepto podrá deducirse la menor de las dos cantidades siguientes: El importe efectivo de lo satisfecho en Alemania por el impuesto de sucesiones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al valor de los bienes radicados en Alemania.

CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO EN CASO DE DOBLE CONDICIÓN DE HEREDERO Y LEGATARIO

Consulta nº V2964-18 de 16 de noviembre de 2018

La parte del ajuar doméstico que debe imputársele es la que le corresponda como heredero, es decir que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.

ACTOS DE DISPOSICIÓN SOBRE LAS PARTICIPACIONES SIN PERDER EL DERECHO A LA REDUCCIÓN POR INCUMPLIR EL PLAZO DE DIEZ AÑOS PREVISTO EN LA LEY 29/1987

Consulta nº V3084 de 28 de noviembre de 2018

El derecho a la reducción se mantendría si los familiares de los consultantes ejercieran el derecho de adquisición preferente siempre que el valor de adquisición sobre el que se aplicó la reducción se mantenga en el patrimonio de los consultantes ya sea a través de la inversión en inmuebles, acciones u otros productos financieros que se estimen conveniente.

Por último, no existe un plazo determinado para realizar la inversión, sino que está debe realizarse de la forma más inmediata que sea posible para mantener el valor de adquisición correspondiente.

MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN: DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO

Consulta nº V3111-18 de 29 de noviembre de 2018

Se consulta sobre la disolución del condominio, antes de que transcurran 10 años, adjudicando la vivienda a uno de los hermanos que compensa en efectivo al resto en proporción a su participación.

La adquisición no supondría para los coherederos la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día y ello porque no afectaría al mantenimiento del requisito de permanencia, habida cuenta que la vivienda continuaría en la titularidad del grupo de los llamados a la herencia del causante con derecho a dicha reducción conforme a la Ley 29/1987 y, en particular, de acuerdo con el principio de igualdad en la partición que establece el artículo 27 de dicha Ley.

En consecuencia, en dicho supuesto no se incumpliría el requisito de permanencia previsto en la mencionada Ley 29/1987 y los cuatro herederos mantendrían su derecho a la reducción practicada en su día.

DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V2690-18 de 3 de octubre de 2018

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

Por otro lado, en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 65 años de edad, sería del 24 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

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

Asimismo, 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. de 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 último, en cuanto a la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en el caso de que el usufructuario obtenga remuneraciones por el desempeño de funciones directivas en una entidad filial de la “holding” cuyas participaciones ha donado, esta Dirección General ha señalado que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL, TANTO EN PLENA COMO EN NUDA PROPIEDAD

Consulta nº V2788-18 de 24 de octubre de 2018

Se cumplen los requisitos para la calificación como económica de su actividad, así como los de porcentaje de participación del grupo de parentesco constituido por padres e hijos, desempeño de funciones directivas y nivel legal de remuneraciones por su desempeño, en este caso por la hija y futura donataria. Consiguientemente, procede la exención en el impuesto patrimonial para los integrantes del grupo.

Asimismo, los criterios doctrinales de este Centro Directivo en cuanto a las autoliquidaciones procedentes en los casos de donación de la plena y nuda propiedad, así como en la consolidación del dominio y aplicación en ambos casos de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987 –reiterados en diversas consultas, como es el caso de las mencionadas V4731-16 y V0197-18- serían aplicables también en el presente supuesto.

De acuerdo con lo anterior, la donación de la plena o nuda propiedad a que se refiere el escrito de consulta tendría derecho a la reducción en las condiciones previstas en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD

Consulta nº V2854-18 de 31 de octubre de 2018

Donación de participaciones de una sociedad, propietaria de una serie de pisos y locales de un inmueble sito en Granada, siendo su actividad la cesión en arrendamiento de estos bienes inmuebles y careciendo de personal para el ejercicio de la misma.

Debemos distinguir dos supuestos:

Donación a su hijo A, residente en la Comunidad Autónoma de Canarias, del 39,01% del capital social de la sociedad:

Se trata de una transmisión lucrativa “inter vivos” de participaciones en una sociedad en la que la donataria es residente en territorio español, por lo que tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación y por obligación personal.

Las participaciones transmitidas son bienes muebles. Por tanto, será aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma donde el donatario tiene su residencia habitual a la fecha del devengo, en este caso Canarias, teniendo esta comunidad la competencia liquidadora y siendo obligatoria la autoliquidación.

Las participaciones se deben valorar por su valor real. En cuanto a bonificaciones o reducciones, se podrán aplicar las previstas en la normativa estatal y las que haya aprobado la Comunidad Autónoma.

Donación a su hijo B, residente en Irlanda, del 39,01% del capital social de la sociedad:

Se trata de una transmisión lucrativa “inter vivos” de participaciones en una sociedad domiciliada en España, en la que la donataria reside en Irlanda. Esta donación constituiría hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación, tributando por obligación real.

Conforme a la DA2ª que regula la adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre, será de aplicación la legislación estatal aunque se podrá aplicar la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los bienes que se adquieren más tiempo de los últimos cinco años.

La autoliquidación a realizar por la donataria no residente habrá de hacerse ante la Administración tributaria del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-Sucesiones no residentes), que ostenta la competencia liquidadora. Por último, las participaciones se valorarán por su valor real y además de las reducciones, deducciones y bonificaciones previstas en la normativa estatal se podrán aplicar las previstas en la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma correspondiente según la regla expuesta.

DONACIÓN, POR UNA PERSONA CON DOMICILIO FISCAL EN MADRID, DE UNA PLACA FOTOVOLTAICA, DENTRO DE LO QUE SE CONOCE COMO HUERTO SOLAR, SITUADO EN UN MUNICIPIO DE GUADALAJARA

Consulta nº V2880-18 de 6 de noviembre de 2018

Un activo consistente en una placa solar fotovoltaica instalada en lo que se conoce como huerto solar, tiene la calificación de bien inmueble a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otro lado, la donación de un bien inmueble tributa en la Comunidad Autónoma donde se encuentre situado dicho inmueble. En el presente caso la placa se encuentra instalada en un huerto solar situado en la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha, por lo que será esta comunidad la competente para la exacción del impuesto devengado con motivo de la donación planteada.

DONACIÓN A SU HIJO DEL ESTABLECIMIENTO DE FARMACIA DE LA QUE ES TITULAR UNA VEZ CUMPLIDOS LOS 65 AÑOS

Consulta nº V2978-18 de 19 de noviembre de 2018

Uno de los requisitos para la aplicación de la reducción es que, si el donante viene ejerciendo funciones de dirección en la empresa o negocio profesional objeto de donación, deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por su ejercicio desde el momento de la transmisión intervivos.

Está previsto que la donante tras la transmisión cese en las funciones de dirección y gerencia que actualmente desarrolla en el negocio y sea contratada por el donatario como “farmacéutica adjunta” o como “auxiliar de farmacia”, labores que, según el escrito y la normativa sectorial autonómica incluida en él, no implican la dirección del negocio.

No obstante, la consideración de si las funciones que la donante desarrollará en el negocio tras la transmisión implican el ejercicio efectivo de funciones de dirección, incompatibles con la aplicación de la reducción, se trata de una cuestión de índole fáctica sobre la que no puede pronunciarse este Centro directivo, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la existencia del ejercicio de funciones directivas.

DONACIÓN DE ELEMENTOS QUE INTEGRAN UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Consulta nº V3000-18 de 21 de noviembre de 2018

Donación a sus tres hijos de todos los elementos que integran una actividad económica de tal forma que aquel que desarrolla la actividad donaría el capital circulante compuesto mayoritariamente por existencias y unos activos intangibles, mientras que el otro cónyuge que no ejerce actividad económica alguna donaría las dos naves industriales de su propiedad.

Uno de los cónyuges es titular de la explotación que se desarrolla en dos naves industriales siendo los rendimientos percibidos su principal fuente de renta. El otro cónyuge es propietario de dichas naves y no percibe rendimiento alguno.

Por tanto, en el caso del primero se cumplen los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial y de concurrir las condiciones que establece el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 procedería la reducción establecida en dicho artículo y apartado; sin embargo, las naves no son elementos comunes del matrimonio, sino de la exclusiva propiedad del otro cónyuge, el cual no desarrolla actividad económica alguna en los términos del artículo Octavo.Uno de la Ley 19/1991.

Consiguientemente, este último no tendría derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio ni, en consecuencia, sería aplicable la reducción en caso de donación de tales inmuebles.

DONACIÓN A UN HIJO DE UNA FARMACIA EXCLUSIVAMENTE DE LA MITAD DEL NEGOCIO YA QUE LA OTRA MITAD SE TRANSMITE ENTRE AMBAS PARTES A TÍTULO ONEROSO

Consulta nº V3106-18 de 29 de noviembre de 2018

La norma del artículo 20.6 responde al propósito de facilitar la transmisión intergeneracional de actividades económicas, para los supuestos en que éstas, unitaria y globalmente consideradas, se transmitan en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante.

Entiende esta Dirección General que la transmisión gratuita e “inter vivos” de la mitad de un negocio de farmacia para ejercer un negocio de farmacia encaja en ese propósito y ello, aunque la otra mitad del negocio sea objeto de transmisión onerosa entre el donante y donatario.

De acuerdo con lo anterior, se considera procedente la aplicación de la norma mencionada aplicándose la reducción sobre el valor real de los elementos patrimoniales objeto de donación.



TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA..... 73

Dirección General de Tributos 73

- Sustitución fideicomisaria producida tras el fallecimiento del hermano incapacitado y sujeta a determinadas condiciones..... 73
- Disolución del condominio que ostentan sobre las comunidades de bienes haciendo lotes para cada hermano..... 73

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

Dirección General de Tributos

SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA PRODUCIDA TRAS EL FALLECIMIENTO DEL HERMANO INCAPACITADO Y SUJETA A DETERMINADAS CONDICIONES

Consulta nº V2791-18 de 24 de octubre de 2018

Al fallecer la madre de la consultante, primer causante, el hermano fiduciario será sujeto pasivo del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana y deberá satisfacer el correspondiente impuesto, pues adquiere el pleno dominio y la facultad de disponer de tales bienes sin condición alguna. La tributación de los fideicomisarios, la consultante y el resto de los hermanos, queda suspendida al momento en que fallezca el fiduciario.

En ese momento los fideicomisarios tributarán por el IIVTNU en el caso de que se transmita a todos o a parte de ellos la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO QUE OSTENTAN SOBRE LAS COMUNIDADES DE BIENES HACIENDO LOTES PARA CADA HERMANO

Consulta nº V2777-18 de 24 de octubre de 2018

La realización del hecho imponible solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Si, tal como manifiesta la consultante, la única forma de disolver cada una de las comunidades de bienes y no perpetuar la indivisión es adjudicar los inmuebles de cada una de ellas, formando tres lotes equivalentes en cada comunidad para su adjudicación a los comuneros en proporción a su participación en cada comunidad, sin que exista compensación de bienes entre las dos comunidades, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Al no producirse, en este supuesto, la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los terrenos de naturaleza urbana a los tres hermanos consultantes, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando los hermanos adquirieron las fincas por herencia de sus padres y por donación de su madre) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

