

## ▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

### • BASE IMPONIBLE EN LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

- » Sentencia de 11 de abril de 2013 ..... 2

## ▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS JULIO-SEPTIEMBRE 2012

### • IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Disolución de sociedad de gananciales por fallecimiento y compensación con un bien privativo ..... 9
- » Venta de la concesión administrativa de explotación de una administración de lotería ..... 9
- » Reestructuración de un grupo de empresas ..... 10
- » Ampliación de capital mediante aportación de inmueble hipotecado ..... 10
- » Aportación de un bien inmueble situado en territorio español a una sociedad limitada alemana ..... 11
- » Modificación del período de liquidación de intereses de un préstamo hipotecario que pasa de trimestral a anual ..... 11
- » Base imponible de las anotaciones de prohibición de disponer ..... 12
- » Concesión de un préstamo por un sujeto pasivo del IVA ..... 12
- » Aportación no dineraria de los bienes afectos a dos comunidades de bienes a favor de una mercantil ..... 13
- » Ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento por leasing ..... 13
- » Transacción judicial en la que se resuelve un contrato de permuta ..... 13

## ▶▶ DIRECTRICES DE LOS PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS III

### • CANARIAS

- » Resolución de 18 de febrero de 2013 ..... 14

## TRIBUNAL SUPREMO: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

### Base imponible en la Declaración de Obra Nueva

SENTENCIA DE 11 DE ABRIL DE 2013

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Como venimos diciendo reiteradamente en nuestras sentencias, el artículo 96.1 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741) condiciona la admisibilidad del recurso de casación para la unificación de doctrina a que las sentencias concernidas, impugnada y de contraste, hayan alcanzado pronunciamientos distintos respecto de los mismos litigantes u otros diferentes, en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos de derecho y pretensiones sustancialmente iguales.

**SEGUNDO.-** El artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1995, 1816), aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone:

“1.La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare”.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, se incluirá tanto el valor real de coste de la obra como el valor real del terreno”.

Pues bien, el análisis de la Sentencia recurrida, de 19 de marzo de 2012 (JUR 2012, 130630), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, objeto de recurso, y de las 10 sentencias del mismo Tribunal, seis dictadas por su Sección Primera y cuatro por la Sección Segunda, citadas como contraste, pone de manifiesto que ante un mismo hecho, como es el de determinación de la base imponible a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en escrituras públicas de declaración de obra nueva, llegan a soluciones diferentes y contradictorias.

En efecto, la sentencia cuestionada, que confirma la comprobación de valores llevada a cabo por la Oficina gestora en función del certificado de tasación a efectos de ejecución de hipoteca, según antes se ha expuesto, razona en el Fundamento de Derecho Tercero, lo siguiente:

“Debemos proceder a la desestimación del presente recurso, por las siguientes razones jurídicas, (arts. 67, 68 y 70, todos ellos de la Ley Reguladora), a saber: a) Según la naturaleza del impuesto, Actos Jurídicos Documentados, resulta inaplicable para determinar el valor del bien, la doctrina expuesta por la parte actora; pues cabe definir dicho valor en aplicación de lo dispuesto en el art. 46 del R.D.L. 1/93, de 24 de Septiembre (RCL 1993, 2849), en relación con el art. 57.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), modificada por la Ley 36/06, de 29 de Diciembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467); habiendo optado por el medio de comprobación del apartado g), que establece el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 17.2 de la Ley de Castilla-La Mancha nº 17/2005, de 29 de Diciembre (LCM 2005, 359 y LCM 2006, 20)). Luego estamos ante la determinación del valor según el método de determinación legal. No se ha vulnerado, en este sentido la norma. b) Con respecto a la motivación, el mismo está suficientemente racionalizado al ampararse en el art. 57 de la L.G.T. de 2003, abriéndose el correspondiente procedimiento de comprobación (arts. 134 y 135 de la misma Ley), con el correspondiente proyecto, con la documental en que se apoya, que tiene su apoyo en la escritura pública, con constitución de hipoteca y certificado de tasación. De ello, se dio traslado a la parte actora para alegaciones.

Luego, el mismo ha dispuesto de los elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; justificativa de la comprobación y suficientemente motivada (arts. 54 L.P.A.C. y 139.2 de la L.G.T). Frente a ello, no se opone ningún criterio técnico que permite cuestionarla; sin olvidar que se ha partido del propio valor dado por el bien a efectos hipotecarios; valor declarado por la interesada. No se olvide, que el propio Tribunal Supremo, en Sentencia (Recurso Casación en Interés de Ley), de fecha 07 de Diciembre de 2011, viene a ratificar la utilización por la Administración tributaria de este medio de comprobación sino que señala que el empleo de tal medio no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba de corregirse. Por último, señalar que ningún caso hay indeterminación en la definición de los hechos imponibles, como bien delimitan los expedientes de gestión, con sus trámites y resolución. Sin que proceda hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta instancia judicial (arts. 68.2 y 139, ambos de la L.R.)”.

En cambio, por citar una sola de las sentencias ofrecidas en contraste, la de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 5 de marzo de 2010 (JUR 2010, 144194) (recurso contencioso- administrativo nº 206/2006), argumenta en torno a la fijación de la base imponible respecto de una escritura de declaración de obra nueva a efectos de la modalidad del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en la siguiente forma (Fundamento de Derecho Tercero):

“Por lo que se refiere a la obra nueva, el art.70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que “1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. 2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”.

En numerosísimas sentencias hemos declarado que de acuerdo con lo establecido en el artículo 70 la base imponible en estos casos (por lo que a la obra se refiere) estará constituida por el “valor real de coste de la obra nueva”, indicando, a este respecto, que la expresión “valor real de coste de la obra” no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra, sin que proceda realizar la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva puesto en el mercado, pues no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen porqué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen porqué afectar al coste de ejecución. Si el reglamento hubiera querido que la base imponible de la obra nueva fuese la misma que la valoración de la construcción cuando se transmite un inmueble, hubiera bastado con que así lo dijese, por ejemplo indicando, por ejemplo, que se estimará el “valor real de la construcción”, o expresión similar; sin embargo, el reglamento se ocupa de utilizar la particular expresión “coste de la obra”, el “valor real del coste de la obra” (expresión que por cierto concuerda esencialmente con la de “coste real y efectivo de la construcción” utilizada por la Ley de Haciendas Locales ( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) en relación con el ICIO) y es claro que no es lo mismo el “coste de la obra” que el “valor del inmueble”.

Tan clara es la dicción reglamentaria que, realizado un somero análisis sobre las resoluciones dictadas por otros Tribunales Superiores de Justicia observamos que, fuera del caso de la Sala de Valladolid, que opta por otra tesis, por cierto sin nada argumentar, en particular, al respecto (sentencia nº 408, de 28 de septiembre de 2007 , entre otras), salvo esta, decíamos, el resto de resoluciones que hemos hallado prueban que muchas otras Salas siguen un criterio semejante al de esta que ahora resuelve, en el sentido de afirmar que no es lo mismo el valor de un inmueble que el coste de ejecución del mismo, demostrando algunas de tales resoluciones que incluso la propia Administración autonómica correspondiente así lo consideraba, y citando algunas de ellas resoluciones de esta misma Sala para apoyarse en las mismas; así, podemos citar los casos de las Salas de lo Contencioso-administrativo de Asturias (sentencia 2365 de 29 de diciembre de 2006 (JUR 2007, 221464)), La Rioja (382, de 20 de noviembre de 2006) (JUR 2007, 84535), Extremadura (963, 25 octubre 2006 ) (JUR 2006, 267560), Cantabria (167, 2 marzo 2007 ) (JT 2007, 912), Galicia (641, 30 mayo 2007) y Baleares (549, 15 junio 2007 ) (JUR 2007, 311784).

La Sala jamás ha negado, en los casos de declaración de obra nueva, la posibilidad que tiene la Administración de efectuar una comprobación de valores; de lo único que se ha preocupado es de determinar qué es lo que debe comprobarse, cuál es la definición de la base imponible a considerar. Y en esta voluntad de

determinación, la sala ha concluido, atendiendo a la regulación existente, que cuando se trata de una obra nueva lo que se debe valorar no es el inmueble puesto en el mercado, sino, como dice el reglamento literalmente, el “coste de la obra”. Siendo ello así, no puede aceptarse como forma de establecer la base imponible la aplicación de las reglas establecidas en el R.D. 1020/1993 (RCL 1993, 2238 y 2641), semejantes a las que aplica la Administración para valorar una transmisión del bien, pues esta cantidad pudiera tal vez responder al valor del bien, pero no al coste de ejecución de la obra. La administración debería valorar el coste de ejecución, por ejemplo como ha hecho en otras ocasiones similares, mediante la aplicación de los módulos de costes de construcción establecidos por los Colegios de Arquitectos, o en la forma que considere oportuna, pero no mediante la aplicación del R.D. mencionado. Hay que aclarar pues que aunque el Proyecto de ejecución visado en el Colegio sirve como guía inicial sobre el coste de ejecución, la Administración no está obligada a seguirlo, si es capaz de demostrar que el coste de ejecución ha sido superior (del mismo modo que se establece en el art. 103 de la ley de Haciendas Locales, cuando permite la comprobación administrativa sobre el coste real final de ejecución, con la diferencia de que en el caso de autos no hay, desde luego, una liquidación inicial provisional), siendo ese y no otro el contenido de la comprobación de valores posible a realizar.

Se dice por el Tribunal Económico-administrativo y por la Administración al contestar a la demanda que el interesado puede probar el coste de ejecución de la obra a través de la aportación de las certificaciones de obra y de la contabilidad de la empresa. Sin embargo, la Administración está desenfocando e ignorando, al alegar esto, todo el sistema de declaraciones, comprobaciones e inspección administrativa que rige la relación entre sujeto pasivo y Administración. Suponemos que la Administración pretende la aportación por el sujeto pasivo de tal documentación en vía de impugnación, pero al decir esto olvida la fase anterior que debería haber tenido lugar. En efecto, la Administración olvida que según el artículo 116 de la Ley General Tributaria, las declaraciones tributarias se presumen ciertas; a partir de ahí, como ya hemos dicho, la Administración posee la facultad de comprobar dicha declaración, para lo cual, en efecto, podrá reclamar, ya en el seno de procedimientos de comprobación abreviada, ya, en su caso, mediante una verdadera inspección tributaria, cuanta documentación crea oportuna para verificar la declaración realizada por el sujeto pasivo. No sabemos exactamente a qué momento se refiere la Administración cuando afirma que el actor podría aportar tal documentación, cuando no se le ha requerido para que la aporte cuando sería lo procedente esto es, en el correspondiente procedimiento de comprobación o en su caso inspección. Lo que aquí se cuestiona es que se pretenda comprobar el valor mediante un método que no responde a la realidad de las cosas y luego se diga que es el sujeto pasivo el que debe aportar toda la documentación que la Administración no ha requerido ni en la que ha querido basarse para hallar el valor que afirma. Naturalmente, es claro que recurrir a fórmulas predefinidas y generales es menos costoso para la Administración que llevar a cabo una actividad auténtica de comprobación de la base imponible real, incluso con apertura de un proceso de Inspección tributaria, pero ello no es cuestión que altere la conclusión a la que llegamos.

Esta doctrina ha sido expresamente confirmada recientemente por el Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de mayo de 2009, dictada en interés de la ley. En ella señala el alto tribunal lo siguiente:

“El problema es, pues, en definitiva, que el criterio mantenido por la sentencia recurrida acerca de la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, sea o no erróneo.

La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad.

Con la declaración de obra nueva se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado.

La declaración de obra nueva está sujeta a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

La base imponible de la declaración de obra nueva venía constituida, en el antiguo Timbre del Estado, por el valor que a la obra nueva se señale en el documento, con exclusión del importe del solar y sin perjuicio de la comprobación reglamentaria (art. 9.4º TR de 3 de marzo de 1960).

Actualmente, el art. 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone: “La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare”.

Esta norma de determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva plantea indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe cal-

cularse, con lo que, cualquiera que sea la solución que se adopte, a los efectos de fijación de la doctrina legal que se postula por la Administración recurrente, no estará exenta de críticas.

El art. 70.2 del Reglamento establece que en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal la base imponible incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

Esta especificación de la base imponible en la división horizontal permite entender que cuando sobre un terreno se realiza una construcción que debe incorporarse al Registro de la Propiedad y se requiere la formalización de una escritura de declaración de obra nueva, lo que se gravará será el valor de coste de la obra nueva, pues el terreno ya formaba parte del patrimonio del sujeto pasivo, patrimonio al que se añade la nueva construcción que pasa a ser elemento integrante del inmueble, constituido, a partir de entonces, por el terreno y la construcción.

La interpretación de la expresión “valor real de coste de la obra nueva” no es uniforme en la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) ha entendido en, sentencia de 20 de junio de 2001, referida a un supuesto acaecido con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento del ITP y AJD de 1995, que no existe precepto alguno que indique que la base imponible en la declaración de obra nueva debe coincidir con la señalada a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), pues en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados la base está constituida por el valor real de la obra nueva, mientras que en el ICIO está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, por lo que el valor real ha de incluir el beneficio industrial, los honorarios de los profesionales que intervienen en la misma y, en general, todos los costes de la obra nueva.

En la misma línea se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), que, en su sentencia de 3 de noviembre de 2001 (JT 2001, 1811) (recurso nº 185/2000), considera que una cosa es el coste de ejecución material y otra el coste de la construcción como tal, por lo que a ese valor de ejecución material habrían de añadirse los gastos correspondientes a la redacción del proyecto, los costes de la licencia, los gastos generales y beneficio industrial y los gastos de financiación, gastos que han de imputarse a la obra nueva. Y en su sentencia de 31 de julio de 2007, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ha considerado que el valor real del coste de la obra nueva no se identifica con el coste de construcción sino con el de mercado. Al identificarse el valor real del coste de la obra con el precio de mercado de esa obra debe incluirse el beneficio industrial.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en una ya reiterada jurisprudencia de la que es muestra la sentencia aquí recurrida, viene entendiendo que la expresión “valor real de coste de la obra nueva” no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra. No se trata, por tanto, de hallar la valoración del inmueble como resultado final de la obra, no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo. Los dos conceptos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) no tienen por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso, que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

A falta de datos sobre el coste específico y verdadero de la obra, que puede ser de imposible averiguación a falta de la entrega por parte del sujeto pasivo de toda la documentación relativa a los costes de construcción, parece aceptable la utilización de los criterios y módulos de valoración aprobados por los correspondientes Colegios de Arquitectos (sentencias de 1 de diciembre de 2000, 14 de noviembre de 2003 o la más reciente de 20 de abril de 2006. Criterio seguido también por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en la sentencia de 31 de marzo de 2006. En las últimas sentencias del Tribunal de Castilla La Mancha se considera trasladable a éste impuesto el criterio jurisprudencial sentado para el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, consistente en que el “valor real de una obra nueva es el coste real de construcción representado por los desembolsos que deben hacerse para la ejecución de la misma según el Presupuesto de ejecución material con arreglo al Proyecto debidamente visado por el Colegio de Arquitectos, sin que puedan incluirse otra serie de gastos indirectos que se incluyen en determinados presupuestos como inseparables para la obtención de la licencia (gastos generales, beneficio industrial, honorarios facultativos, licencias, etc.), esto es, toda una serie de gastos que se integran en el presupuesto de ejecución por contrata pero que no forman parte de costes reales de construcción según ha venido señalando reiterada jurisprudencia a propósito de la interpretación de este mismo concepto en el ámbito de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones (sic) y Obras, pero que es perfectamente aplicable a nuestro caso ya que se trata del mismo concepto y significado.



Este Tribunal Supremo no ha tenido oportunidad de estudiar de forma directa el problema que nos ocupa. En la sentencia de 6 de noviembre de 1997 (recurso apelación nº 4619/1992), en unas reflexiones efectuadas “obiter dicta” a propósito de una liquidación por la Tasa por licencia urbanística, se decía que, en las declaraciones de obra nueva, “el valor real de lo edificado, en una situación de libre mercado entre partes independientes, se identifica obviamente con el valor del mercado, que será el valor real de los inmuebles de que se trate, descontado el valor real del solar o terreno sobre el que se ha construido”. “No es el coste real de la construcción, sino lo que vale una vez construido, es decir, el valor de mercado de las viviendas construidas, descontado el valor del solar”.

En la sentencia de 5 de octubre de 1995, este Tribunal se remite, para fijar el valor de mercado, a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994: “Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación. Y en la sentencia de 25 de junio de 1998 de esta Sección se dice, aunque sin referirse a obras nuevas, que el IVA se integrará en la base imponible del IAJD.

El Tribunal Constitucional, en sentencia 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194), ha indicado la ausencia en la legislación de qué debe entenderse por valor real, siendo una magnitud indeterminada en tanto que ni determina que debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no solo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes, concluyendo que: “la Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros --de entre los múltiples y heterogéneos que existen-- deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el “valor real” de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra --en pesetas-- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la “tasación pericial contradictoria, en corrección” de la valoración practicada por la Administración...”.

Ciertamente que la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real, pero para el coste de ejecución material, y a efectos del ICIO, la Ley sí establece los que no deben integrarse en él. Ante el silencio de la ley y la previsión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, la doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del Impuesto sobre Construcciones (art. 102 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670)).

Por otro lado, la Norma 12 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles, a la hora de establecer el valor de las construcciones para el que se utiliza el valor de reposición, se refiere al coste actual de la construcción, como un componente de aquél, y dicho coste actual es el resultado de sumar el coste de ejecución, incluidos los beneficios de contrata, honorarios profesionales e importe de los tributos que gravan la construcción. Lo que evidencia que el coste de ejecución no se integra por esas partidas, formando parte únicamente del coste actual.

Así las cosas, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar, en la misma línea que la tesis sostenida en la sentencia recurrida, que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Así entendido, nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de

profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”.

El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Esta fuera de discusión también que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que “el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión”. Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que de si un negocio traslativo de dominio se tratara. En caso contrario, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble en esa operación concreta se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza, la que se liga a la obtención de beneficio en el mercado, primero, al incorporarse en la base de Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la escritura de declaración de obra nueva y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse, Ni es lógico, pues son negocios diferentes merecedores de valoraciones también distintas, ni es justo, porque conduce a someter una misma manifestación de riqueza a tributación de un modo consecutivo.

Atendiendo en todo caso a lo establecido para las declaraciones de obra nueva en que el Reglamento lo concreta en el valor real de coste, no se puede llegar a equiparar dicho valor con el valor de mercado, pues el coste para el constructor nunca incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto, como tampoco el beneficio industrial del constructor supone para él un coste, pues la conjunción de los distintos materiales y el trabajo retribuido al personal a su servicio dará lugar a un producto que incorpora el valor añadido que tiene la obra en su conjunto y del que carece cada elemento por separado empleado en la construcción, y que le permite obtener el beneficio industrial, que sin duda formará parte del valor del inmueble como resultado final de la obra; del mismo modo que en su valor de reposición a efectos de la valoración catastral, y en el valor de mercado --equivalente al valor real-- se incluirá el propio Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por las escrituras de obra nueva y división horizontal, que se ha debido devengar necesariamente con carácter previo a estar en el mercado los bienes que se incorporan al mismo pues precisamente su documentación es imprescindible para incorporarse al tráfico jurídico.

A la vista de las consideraciones expuestas y visto el escrito de oposición del Abogado del Estado a la doctrina legal que se propone y el informe del Ministerio Fiscal, contrario, a la estimación del recurso por no ser errónea la doctrina formulada por la sentencia “a quo”, no podemos aceptar la doctrina legal que la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha nos propone”.

Así pues, a la hora de fijar la base imponible a una escritura de declaración de obra nueva, mientras la sentencia impugnada admite la comprobación del valor por medio del certificado de tasación a efectos de hipoteca, la de contraste mantiene la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la de ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

**TERCERO.-** El hecho de que la sentencia de contraste invoque la de esta Sala y Sección de 29 de mayo de 2009 (RJ 2009, 4519), dictada en el recurso de casación en interés de ley nº 13/2008 (en la que se desestimó la pretensión de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha de que se fijara como doctrina legal la de que “el concepto de el valor real del coste de la obra nueva, constitutivo de la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, según el artículo 70 del R.D. 828/95 (RCL 1995, 1816), debe entenderse incluido no solo el coste de ejecución material de la obra o presupuesto de ejecución material, sino también los gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, los gastos generales y beneficio industrial y los gastos de financiación”), transcribiendo la argumentación de la misma, anticipa la necesidad de estimar el recurso de casación.

A mayor abundamiento, con posterioridad a la Sentencia referida, esta Sección ha dictado la de 9 de abril de 2012 (RJ 2012, 4953), también estimatoria del recurso de casación para la unificación de doctrina nº 95/2009, en la que se declara que “la doctrina del Tribunal Supremo en lo concerniente a la correcta

forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de obra nueva, que considera que el valor real del coste de la obra al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITP y IAJD (RCL 1995, 1816), RD 828/1995, de 29 de mayo, no puede ser otro que el de ejecución material de la obra.”

Por tanto, y como hemos anticipado, la aplicación de la doctrina jurisprudencial que ha sido expuesta ha de conducir necesariamente a la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto y a la anulación de la sentencia impugnada.

**CUARTO.-** La anulación de la sentencia obliga, según el artículo 97.7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741), en su relación con el 95.2.d) de la misma, a resolver la controversia dentro de los términos en que aparece planteado el debate, lo que ha de hacerse estimando el recurso contencioso-administrativo y anulando la comprobación de valores y liquidación girada, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2008, sin que haya lugar a la imposición de costas procesales.

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

#### **FALLAMOS**

**PRIMERO.-** Que debemos **estimar y estimamos** el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 2991/2012, interpuesto por D. Abelardo López Ruiz, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L., contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 19 de marzo de 2012 (JUR 2012, 130630), dictada en el recurso contencioso-administrativo número 775/08, sentencia que se casa y anula. Sin costas.

**SEGUNDO.-** Que debemos **estimar y estimamos** el recurso contencioso-administrativo número 775/08 y anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha, de 11 de julio de 2008, así como la comprobación de valores y liquidación confirmada por la misma. Sin costas.



## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS JULIO-SEPTIEMBRE 2012

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

#### DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES POR FALLECIMIENTO Y COMPENSACIÓN CON UN BIEN PRIVATIVO. (CONSULTA N° V1645-12 DE 27 DE JULIO DE 2012 DE LA DGT)

En el caso planteado, en la extinción de la sociedad de gananciales se adjudican bienes que no forman parte de la misma, sino que son privativos de la causante, por lo que se está produciendo una permuta.

A este respecto el artículo 23 del reglamento de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone lo siguiente:

*“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”*

Por otra parte, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITP) dispone que:

*“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

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

Por lo tanto, al tratarse de una permuta cada permutante deberá tributar en el ITPAJD por el valor de los bienes adquiridos.

#### VENTA DE LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE EXPLOTACIÓN DE UNA ADMINISTRACIÓN DE LOTERÍA. (CONSULTA N° V1647-12 DE 30 DE JULIO DE 2012 DE LA DGT)

#### Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En el supuesto objeto de consulta será necesario determinar si el elemento o elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Por tanto, en el caso de que resultase aplicable lo establecido en el artículo 7, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la transmisión de la concesión administrativa de explotación de una administración de loterías estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, dicha transmisión estará sujeta a dicho Impuesto, tributando al tipo general del 18 por ciento, regulado en el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992.

#### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Según lo dispuesto los apartados 1 y 5 del artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

*No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

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

Por lo tanto la sujeción al ITPAJD está supeditada a que la operación no quede sujeta al IVA, siendo sujeto pasivo el comprador de la concesión de la administración de lotería.

### **REESTRUCTURACIÓN DE UN GRUPO DE EMPRESAS.**

**(CONSULTA Nº V1543-12 DE 16 DE JULIO DE 2012 DE LA DGT)**

El objeto social consiste en la promoción, diseño, construcción, compraventa y explotación de centrales solares fotovoltaicas para la producción de la energía eléctrica

(...) A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

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

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

Por lo tanto, si las operaciones descritas en el escrito de consulta tienen la consideración de operaciones de reestructuración –en este caso, por el concepto de fusión por absorción–, estarían no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Si, por el contrario, alguna de las operaciones a realizar no tuviera la consideración de operación de reestructuración, las operaciones de constitución de nuevas sociedades o de aumento de capital no consideradas operación de reestructuración estarían sujetas a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad o de aumento de capital, si bien estarían exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

### **AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE APORTACIÓN DE INMUEBLE HIPOTECADO.**

**(CONSULTA Nº V1710-12 DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

La operación objeto de consulta, ampliación de capital, presenta la característica especial de que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de un inmueble hipotecado en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera.

La aportación del inmueble constituye la contrapartida del valor de las acciones que va a recibir el titular del inmueble, produciéndose además, la sustitución del deudor original, el titular del inmueble hipotecado, por un nuevo deudor, la entidad que amplía capital, constituyendo lo que se denomina asunción de deuda.

Por tanto, en la referida operación se produce la transmisión de unos bienes inmuebles efectuada por un particular a favor de una sociedad, transmisión que constituye el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al tratarse de la transmisión onerosa de un bien integrado en el patrimonio

de una persona física, y por otro lado, a cambio de la entrega de los bienes inmuebles en cuestión, la sociedad receptora efectúa una contraprestación mixta, ya que realiza una ampliación de su capital social y, además, asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmuebles que recibe (y que está gravado con una hipoteca en garantía de dicha deuda).

En resumen en una ampliación de capital en la que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de un inmueble hipotecado en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera, se producen dos hechos impositivos.

El hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, conforme al Art. 19.1 del Texto Refundido y exento en virtud del Art. 45.I.B.11 del mismo cuerpo legal. La sujeción a esta modalidad implica la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación. Por otro lado la sociedad asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmuebles que se le transmiten, transmisión que constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosa como adjudicación en pago de asunción de deudas prevista en el Art. 7.2.A del Texto Refundido del ITP y AJD.

#### **APORTACIÓN DE UN BIEN INMUEBLE SITUADO EN TERRITORIO ESPAÑOL A UNA SOCIEDAD LIMITADA ALEMANA. (CONSULTA Nº V1756-12 DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

Conforme a la normativa comunitaria (Directiva 2008/07/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales), se someterán al impuesto sobre las aportaciones, (lo que en nuestro derecho se denomina la modalidad de Operaciones Societarias), las aportaciones de capital realizadas en un determinado Estado miembro, cuando la sede de dirección efectiva de la sociedad de capital esté situada en dicho Estado miembro en el momento en que se realice la aportación de capital, o encontrándose la sede de dirección efectiva de la sociedad en un tercer país, su domicilio se encuentra en un Estado miembro (Art. 10, "Operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones y reparto de la potestad tributaria").

Por tanto, si como resulta del escrito de consulta, el aumento de capital se va a realizar por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no procederá la exigencia del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el Estado Español, por producirse el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto.

Sin embargo, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible por tanto en un registro público español y no sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias, resultará de aplicación la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota variable del Documento Notarial, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 6.c) y 31.2 del Texto Refundido.

#### **MODIFICACIÓN DEL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO QUE PASA DE TRIMESTRAL A ANUAL. (CONSULTA Nº V1814-12 DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

En cuanto a la posible exención de la cuota gradual, el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo de 1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, dispone 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.º de esta ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas."

El precepto transcrito establece como requisito para la aplicación de la exención que la modificación del préstamo hipotecario en cuestión se refiera a:

- ❖ Las condiciones del tipo de interés del préstamo inicialmente pactado o vigente.
- ❖ La alteración del plazo del préstamo.
- ❖ A ambas circunstancias conjuntamente.

Dada la escueta información facilitada por la entidad consultante, se le puede informar que, en cuanto a la novación planteada, si la modificación se debe al cambio del tipo de interés o del plazo de amortización, o a ambos, sí resulta aplicable la exención regulada en el citado artículo 9 a la escritura notarial que documente la citada operación; ahora bien, si se debe al cambio del método o sistema de amortización, no resultará aplicable la exención; por otra parte, si nos encontramos simplemente ante una modificación de las condiciones de pago de las cuotas sin que se haya modificación del interés, dicho acuerdo no tendrá ninguna repercusión, circunstancia que no se puede determinar.

#### **BASE IMPONIBLE DE LAS ANOTACIONES DE PROHIBICIÓN DE DISPONER. (CONSULTA Nº V1519-12 DE 12 DE JULIO DE 2012 DE LA DGT)**

El artículo 42 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que: *“Servirá de base, en las anotaciones preventivas, el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.”*

Luego en el supuesto planteado la base imponible estará constituida por el valor del derecho que se publica, es decir, de la sentencia cuya ejecución se pretende.

La determinación del valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya está sujeta a una doble limitación:

- ❖ El valor del bien sobre el que recaiga la anotación, pues difícilmente un bien puede asegurar un valor superior a su propio importe.
- ❖ El valor de la pretensión jurídica que se pretende asegurar con la anotación, ya que no debe confundirse el valor del objeto de la anotación, ya sea una demanda, un embargo, o una ejecución de sentencia, con el valor del bien sobre el que se practica la anotación. Aún cuando a veces puedan coincidir ambos valores, por ejemplo cuando se solicita la anotación de la demanda de propiedad de un bien inmueble y se practica anotación exclusivamente sobre el mismo, no siempre tiene porqué ser así, como sucedería en el caso de anotación de embargo en el que la cuantía de la deuda que lo origina difiera, en mas o en menos, del valor del bien o bienes sobre los que se anote.

Ambos límites, el valor del bien y el de la pretensión jurídica, actúan conjuntamente como barrera, evitando que cuando el valor del bien sobre el que recaiga la anotación supere el valor económico de la pretensión se origine una base desconectada del hecho imponible que es la propia anotación preventiva, como ocurriría si se determinase la base imponible por referencia exclusiva a uno solo de los citados criterios.

En este sentido se manifiesta el artículo 85 del reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, según el cual *“La base imponible en las anotaciones de embargo en ningún caso podrá ser superior al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo.”*

#### **CONCESIÓN DE UN PRÉSTAMO POR UN SUJETO PASIVO DEL IVA. (CONSULTA Nº V1757-12 DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

La concesión de un préstamo por un sujeto pasivo del IVA no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. La falta de inscribibilidad del préstamo supone la no concurrencia conjunta de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, por lo que no procede la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

El consultante no tiene obligación de presentar el modelo 600 al no producirse ningún hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**APORTACIÓN NO DINERARIA DE LOS BIENES AFECTOS A DOS COMUNIDADES DE BIENES A FAVOR DE UNA MERCANTIL. (CONSULTA N° V1838-12 DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

Aunque los comuneros tienen la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido derivada de la actividad de arrendamiento de inmuebles, los bienes y derechos que se encuentran afectos a las comunidades de bienes objeto de consulta, dedicadas a la actividad de promoción inmobiliaria, no se encuentran directamente afectos a la actividad de arrendamiento de inmueble que desarrollan.

En estas condiciones, las transmisiones de inmuebles afectos a las comunidades de bienes dedicadas a la promoción inmobiliaria que efectúen los comuneros se realizarán al margen de su actividad profesional o empresarial de arrendamiento sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, las entregas de bienes y derechos que pudieran efectuar los comuneros con ocasión de las aportaciones no dinerarias objeto de consulta no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio, en su caso, de su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO POR LEASING. (CONSULTA N° V1726-12 DE 7 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

El ejercicio anticipado de la opción de compra, no ha de considerarse inherente al contrato de arrendamiento por leasing según la entienden sus propias normas de regulación, sino una transmisión más dentro del tráfico mercantil, que requiere necesariamente la previa resolución del contrato de arrendamiento.

Por otro lado, ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero.

En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, e incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable.

Por todo ello, el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte de los clientes de la entidad consultante constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que el adquirente solicite al transmitente (entidad arrendadora hasta ese momento) la renuncia a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

**TRANSACCIÓN JUDICIAL EN LA QUE SE RESUELVE UN CONTRATO DE PERMUTA. (CONSULTA N° V1752-12 DE 10 DE SEPTIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa, siempre teniendo en cuenta que para que la operación de que se trate tribute por transmisiones patrimoniales onerosas se requerirá que no sea realizada por un empresario o profesional en las circunstancias a que se refiere el párrafo primero del apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD, salvo los supuestos de excepción del párrafo segundo.

Por otro lado, el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas no está constituido en ningún caso por “procedimientos judiciales”, ya sean sentencias firmes, laudos arbitrales, transacciones, etc, sino por los “actos jurídicos” definidos en el apartado 1 del artículo 7 del texto refundido.

De ahí que no sea posible especificar en qué supuestos de terminación de un procedimiento judicial procede la liquidación del impuesto, pues serán las consecuencias jurídicas de cada procedimiento las que determinarán si se ha producido o no el devengo del impuesto, sin que pueda predicarse el mismo con carácter general.



## CANARIAS

### RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2013, POR LA QUE SE HACEN PÚBLICOS LOS CRITERIOS QUE INFORMA EL PLAN DE CONTROL Y GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA PARA 2013

Los ingresos tributarios serán los que en los próximos años permitirán financiar la prestación de servicios públicos fundamentales, pilares clave del Estado del bienestar, así como iniciativas dinamizadoras de la actividad económica y generadoras de empleo por el sector privado; y nuestra sociedad será capaz de disponer de los bienes y servicios públicos que puedan financiar los ingresos tributarios. Por ello, en los últimos meses, el Parlamento de Canarias ha aprobado diversas medidas tributarias a través de las cuales se han creado nuevas figuras tributarias o se han modificado, entre otros elementos, los tipos de gravamen o ampliado las bases imponibles o suprimido exenciones de otros preexistentes. La Exposición de Motivos de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, declara que “esta Comunidad Autónoma tiene que garantizar a sus ciudadanos la continuidad en la prestación de los servicios públicos esenciales, sin que estos puedan descender -ni cuantitativamente ni en términos de calidad- por debajo del mínimo necesario para preservar el núcleo esencial del Estado de bienestar. Evidentemente, limitada nuestra capacidad para acudir al endeudamiento y limitada de manera sensible la financiación recibida del Estado, la única fuente a la que puede recurrir esta Comunidad Autónoma para obtener los recursos dinerarios que necesita para prestar tales servicios esenciales es la tributaria. Toca poner en plena vigencia la previsión contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución. Somos los ciudadanos los que hemos sido convocados para realizar conjuntamente el esfuerzo solidario para una mayor contribución al sostenimiento de los gastos públicos, garantizando así con nuestros impuestos el mantenimiento de los servicios públicos esenciales. La reducción de las otras fuentes de financiación, especialmente la reducción impuesta en la participación por la Comunidad Autónoma de Canarias en los ingresos del Estado, aboca a adoptar medidas de incremento de la carga fiscal, pues la alternativa a ello sería el desmantelamiento del núcleo esencial del Estado de bienestar”.

Concluye la Exposición de Motivos declarando que la Ley contiene un ejercicio del poder tributario de nuestra Comunidad Autónoma, integrando diversas medidas “para lograr que el sistema tributario canario se consolide como instrumento esencial de financiación del gasto público canario, incorporando a ese sistema elementos para una distribución más equitativa entre los ciudadanos de la carga del sostenimiento de los gastos públicos; y se incorporan no sólo medidas normativas de ajuste de diferentes tributos sino también disposiciones que permitan a la Administración Tributaria Canaria una mejor gestión del sistema tributario y facilitar al ciudadano y a las empresas el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Ha de destacarse que la mejora en la gestión va dirigida, fundamentalmente, a la lucha contra el fraude fiscal, de modo que las necesidades de financiación pública se resuelvan no sólo vía medidas normativas, sino también vía detección de los hechos imponibles no declarados o que lo sean de manera indebida”.

El Parlamento de Canarias ha hecho un uso adecuado de su poder tributario; el legislativo ha establecido un sistema tributario que, abstractamente considerado, debe ser, en principio, suficiente para allegar los recursos financieros que la Administración autonómica necesita -junto a los ingresos procedentes de las fuentes no tributarias-; lo que toca ahora es volcar el esfuerzo en lo que se conoce como poder tributario concreto, es decir, el de la efectiva aplicación de las normas tributarias aprobadas por nuestro Parlamento; lograr efectivamente los ingresos tributarios de las fuentes establecidas por el legislativo, tarea que corresponde a la Administración Tributaria Canaria.

Las actuaciones administrativas dirigidas a la efectiva aplicación de los tributos están planificadas, disponiendo el artículo 116 de la Ley General Tributaria que “la Administración tributaria elaborará anualmente

un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”.

El Plan de control y gestión tributaria recoge las actuaciones a realizar por los órganos y unidades de la Administración Tributaria Canaria para que esta cumpla el importante papel que le corresponde en el proceso de consolidación fiscal necesario para sentar las bases de un crecimiento económico estable, para lo que es imprescindible procurar los ingresos tributarios que la Ley ha establecido. Y hay que destacar que si combatir el fraude ha sido siempre un objetivo prioritario, en estos momentos resulta esencial.

Al tratarse de un instrumento de planificación de las actuaciones a desarrollar a lo largo de un determinado período por las unidades y dependencias de la Administración Tributaria Canaria, el Plan de control y gestión tributaria ha de elaborarse teniendo en cuenta las circunstancias del momento en que ha de desplegar su eficacia.

En este sentido, es de señalar en primer lugar que el año 2012 ha sido de intensa producción normativa en el ámbito tributario: ya la Ley 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias, introdujo con efectos desde 1 de enero de 2011 una serie de modificaciones en las deducciones en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el mínimo exento del Impuesto sobre el patrimonio; las primeras declaraciones tras la reactivación de este impuesto se han presentado en 2012 y, por tanto, a partir de 2013 habrá que emprender la comprobación de las mismas.

La Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, ha sido, sin duda, la norma que en los últimos años ha introducido modificaciones más sustanciales en el sistema tributario canario. A ello se refiere la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2013 al señalar que el Plan Económico-Financiero de Reequilibrio 2012-2014 “contiene, además de medidas para producir ahorros en gastos, modificaciones en materia tributaria plasmadas en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas administrativas y fiscales. Estas medidas consistieron en la introducción de modificaciones en diversos impuestos propios, cedidos y en el Impuesto General Indirecto Canario, así como la creación de tres impuestos propios y modificaciones en el ámbito de las tasas”. Efectivamente, la Ley 4/2012 ha creado un conjunto de nuevas figuras tributarias: el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de créditos de Canarias; una serie de impuestos medioambientales, de los que destaca el Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales, al tiempo que ha modificado el impuesto sobre las labores del tabaco y sobre los combustibles derivados del petróleo.

La Ley de medidas administrativas y fiscales ha modificado la regulación de muchas de las deducciones en la cuota del IRPF, principalmente en cuanto a las condiciones y requisitos para su aplicación. Asimismo, se ha reactivado plenamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al quedar sin efecto determinadas reducciones y bonificaciones, y también se ha modificado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cualquier caso, la modificación de mayor calado se ha producido en el Impuesto General Indirecto Canario, en el que no sólo se han modificado los tipos de gravamen, sino que se han ampliado las bases imponibles del mismo al suprimirse la exención sobre las telecomunicaciones y la conocida como “por volumen de operaciones”.

A lo que se expresa en la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2013 es necesario añadir que todas esas modificaciones normativas exigirán un esfuerzo de gestión y control de la Administración Tributaria Canaria, y en especial por actuaciones relativas al control de los contribuyentes personas físicas respecto de los que desaparece la exención por volumen de operaciones.

Por el Decreto 104/2012, de 28 de diciembre, se ha reorganizado parcialmente la Administración Tributaria Canaria y con ella se ha acordado la extinción de la encomienda a las Oficinas liquidadoras de las funciones respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que pasan a ser asumidas por la Administración Tributaria Canaria con sus propios medios; la asunción de estas competencias comportará un enorme esfuerzo para las Administraciones de Tributos Cedidos, que verán incrementadas notablemente sus cargas de trabajo y, además, a lo largo de 2013 habrá que ir desarrollando la red territorial propia de oficinas de atención y asistencia de la Administración Tributaria Canaria.

Finalmente, el año 2013 quedará marcado, sin duda, por la creación del ente público tipo agencia Administración Tributaria Canaria, pues está previsto que a lo largo del primer semestre de 2013 el Parlamento

de Canarias apruebe la Ley de creación del Ente. Esta Ley comportará no sólo un cambio de la naturaleza jurídica del ente encargado de la aplicación del sistema tributario canario, sino una nueva estructura administrativa para desarrollar un nuevo modelo de gestión tributaria.

Por otra parte, el Plan queda condicionado por el deterioro de los ingresos tributarios en los últimos años, que exceden en algunos tributos de la reducción de las bases imponibles globales que se deriva de la merma en la actividad económica, lo que es indicio de que los niveles de fraude fiscal se mantienen o continúan al alza, lo que exige perseverar en la lucha contra el fraude fiscal.

Actuaciones novedosas que se han llevado a cabo en 2012 en el ámbito de la lucha contra el fraude tributario desplegarán sus efectos a lo largo de 2013. Especial mención merece la actuación desarrollada por agentes tributarios a lo largo de todo el Archipiélago en el marco de una campaña de visitas a locales en que se desarrollaban actividades económicas. Sin perjuicio de los posibles efectos inducidos, es de esperar que los resultados más efectivos se observen durante 2013, por lo que el presente Plan de Control recoge un apartado en el que se alude a las labores de regularización que procedan de la campaña realizada el año precedente.

Los buenos resultados de esa campaña de visitas y con el objeto de emprender distintas líneas de actuación de las inicialmente previstas en el Plan, se desarrollarán en 2013 nuevas actuaciones de captación de información, destinadas a obtener la información y los datos tributarios necesarios para la toma de decisiones sobre la realización de actuaciones en sectores, actividades o municipios concretos o basadas en cualquier otra circunstancia que se ponga de manifiesto en la ejecución de tales actuaciones. Asimismo se pone especial énfasis en este punto en la colaboración con otras Administraciones tributarias y con la Tesorería General de la Seguridad Social.

Teniendo en consideración todo lo expuesto, se elabora el Plan de control y gestión tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, como instrumento de planificación para conseguir un actuación eficaz de la Administración Tributaria Canaria dirigida tanto a la prevención del fraude fiscal como a la lucha contra la evasión fiscal para hacer efectivos los principios constitucionales de justicia tributaria y de generalidad, conforme los cuales todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica.

Las líneas estratégicas del Plan de Control son las siguientes:

- 1º Establecer un marco de actuación para facilitar a los ciudadanos y empresas un servicio de información y asistencia para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 2º Fomentar la regularización voluntaria por los contribuyentes de las conductas irregulares menos trascendentes detectadas, llevando a cabo una comunicación más personalizada con los interesados.
- 3º Conseguir una mayor implicación de todos los órganos de la Administración Tributaria Canaria en el proceso que culmina en el cobro de la deuda tributaria, incorporando criterios de riesgo recaudatorio desde el comienzo de los procedimientos que lleven a cabo.
- 4º Conseguir la mayor inmediatez en la regularización de las conductas fraudulentas detectadas, prescindiendo de la regularidad de las selecciones y envíos de expedientes.
- 5º Adaptar la respuesta administrativa a los nuevos casos de fraude que se vayan detectando, sin necesidad de que constituyan líneas predefinidas de actuación.
- 6º Aumentar la capacidad de análisis de los supuestos en que se deben iniciar las actuaciones de gestión tributaria, con el objeto de concentrar las acciones en los más relevantes.
- 7º Consolidar y fomentar los instrumentos de colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el efectivo control tributario.
- 8º Consolidar y fomentar los instrumentos de colaboración con los Cabildos Insulares para el efectivo control tributario.
- 9º Incrementar el intercambio de información con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, extendiéndola a supuestos dirigidos a aumentar la eficiencia recaudatoria en vía ejecutiva.
- 10º Intensificar la colaboración con la Guardia Civil en el control de los tributos vinculados a la importación y en la detección de actividades anexas a las turísticas, continuarla con el Cuerpo Nacional de Policía e iniciarla con el Cuerpo General de la Policía Canaria.
- 11º Intensificar la colaboración social en la gestión tributaria.

Las áreas de riesgo fiscal de atención preferente, clasificadas de acuerdo con la naturaleza del control a efectuar, se exponen a continuación.

### I. Actuaciones de Control intensivo:

El control intensivo comprende las actuaciones que se dirigen al descubrimiento, regularización y represión de las formas más graves y complejas de fraude, así como la comprobación en profundidad del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por un contribuyente.

Las principales líneas de actuación para 2013 son las siguientes:

- A) En el área de los tributos integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias se incidirá especialmente en las cuestiones que se citan a continuación:
- a. La aplicación del beneficio fiscal establecido en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. La regularización de supuestos por vía de procedimiento de inspección se utilizará cuando se estime necesario desplegar todas las facultades que la Ley otorga a la Administración Tributaria.
  - b. Las diferencias no justificadas entre las cifras de negocios declaradas en los impuestos directos y las declaradas en el Impuesto General Indirecto Canario, mediante el cruce de datos suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
  - c. Utilización de la información cruzada que se deriva de las declaraciones anuales de operaciones económicas con terceras personas, que ponga de manifiesto supuestos de contribuyentes no declarantes o declarantes parciales no detectados por otras vías.
  - d. Irregularidades detectadas al contrastar la información disponible a efectos de los distintos tributos que gestiona la Administración Tributaria, que pone de manifiesto incoherencias en tributación de alguno de ellos, especialmente en lo referido a operaciones inmobiliarias significativas.
  - e. Investigación de las estructuras de fraude en el I.G.I.C. mediante el análisis de los sectores en que se ha detectado una mayor proclividad a la utilización de técnicas de división de la actividad económica. Este conjunto de actuaciones se desarrollarán de manera preferente conjuntamente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
  - f. Intensificación de la coordinación con los órganos de gestión tributaria, especialmente en lo referido al control de las devoluciones, acometiendo desde órganos especializados el análisis de mayores supuestos de devolución tributaria con la finalidad de incrementar las comprobaciones de los que presenten mayores dudas sobre su procedencia, teniendo los mismos prioridad frente a otro tipo de actuaciones. Respecto a las devoluciones del Registro de Devolución Mensual, se utilizará intensamente la información contenida en los libros registros presentados telemáticamente, para detectar de manera temprana posibles irregularidades.
  - g. Estudio de los antecedentes puestos en conocimiento de la Administración por las denuncias tributarias así como utilización de las diligencias de colaboración recibidas de otras Administraciones.
  - h. Incremento del intercambio de las diligencias de información con la Agencia Estatal de Administración Tributaria con el objeto de regularizar conductas que afectan por igual a los tributos gestionados por las dos administraciones tributarias competentes. Además, se continuará promoviendo la realización de actuaciones coordinadas o conjuntas sobre supuestos en que se haya hecho uso simultáneo de los beneficios fiscales previstos en la normativa del I.G.I.C y de la imposición directa que se aplica en Canarias, así como en cualquier caso en que se estimase oportuno en razón de la mayor eficacia que se podría obtener de la utilización común de recursos.
  - i. Comprobación de la tributación de las mercancías cuya importación se encuentra gravada por los tipos impositivos del 15% en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (A.I.E.M.), con el objeto de corregir las desviaciones de partidas estadísticas o infravaloraciones que se detecten, todo ello en coordinación con los órganos de gestión de los tributos a la importación.
  - j. Control de las importaciones de productos destinados al comercio realizadas con declaración de valores muy reducidos en comparación con los valores de mercado, cuando se estime necesario una vez gestionada la importación de las mercancías.
  - k. Intensificación de la comprobación de los obligados tributarios que presentan declaraciones con cantidades deducibles que no se justifican con los antecedentes disponibles, especialmente en los supuestos de declaraciones con resultado de ingreso.
  - l. Regularización de los hechos impositivos afectados por el incremento de los tipos impositivos del I.G.I.C. en los que se haya detectado una incorrecta tributación a partir del segundo semestre de 2012.

- B) En el área de tributos cedidos, se centrarán las actuaciones en las siguientes líneas de trabajo:
- a. Regularización de los no declarantes en el Impuesto sobre el Patrimonio o los que dejan de declarar bienes que deberían consignarse en las respectivas declaraciones, todo ello como consecuencia de la explotación de la información con trascendencia tributaria disponible y la suministrada por la A.E.A.T.
  - b. La aplicación indebida de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, cuando los conceptos tributarios afectados se encuentren en el ámbito del I.T.P.A.J.D.
  - c. La comprobación de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y de las reducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en estrecha colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
  - d. La regularización de los contribuyentes no declarantes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con especial incidencia en los hechos imponible producidos a partir del segundo semestre de 2012.
  - e. Utilización de los datos obtenidos por la Administración referidos a las concesiones administrativas que no hayan sido objeto de autoliquidación por los sujetos pasivos.
  - f. También constituirán un campo de actuaciones en esta área las que se deriven de denuncias, comprobaciones limitadas o colaboración de los órganos de gestión y diligencias de colaboración remitidas por otras administraciones.
  - g. Comprobación de la tributación de las compraventas de artículos elaborados con metales preciosos así como las de objetos de segunda mano realizadas por empresas que se dedican habitualmente a dicha actividad comercial.

## II. Actuaciones de control extensivo:

El control extensivo o masivo persigue someter a control todas las declaraciones que presentan los contribuyentes, utilizando el cruce de información y la verificación de datos, con la finalidad de detectar y corregir los incumplimientos tributarios más repetidos y de menor gravedad y complejidad.

Las principales líneas de actuación para 2013 serán las siguientes:

- A) En el área de los tributos integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias:
- a. Control del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales periódicas, mediante la explotación sistemática de la información que obra en poder de la Administración, realizando campañas trimestrales dirigidas a los obligados que, según sus antecedentes de situación tributaria, aparecen con incumplimientos.
  - c. Control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones informativas así como de su correcta cumplimentación, derivada de los cruces de la información disponible.
  - d. Control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones anuales mediante la explotación de la información en poder de la Administración, emitiendo liquidaciones “paralelas” cuando se detecten inconsistencias entre la declaración-resumen anual y las autoliquidaciones presentadas durante el ejercicio.
  - e. Aumento de las comprobaciones de las solicitudes de devolución derivadas de la normativa del I.G.I.C., analizando verticalmente las operaciones, con el apoyo de los órganos de inspección y de los servicios centrales de la Administración Tributaria, para centrar las actuaciones en los casos en que se observen mayores posibilidades de fraude.
  - f. Análisis individualizado a las devoluciones del Registro de Devolución Mensual y de los sujetos pasivos que declaran en Régimen Especial de Grupo de Entidades.
  - g. Control de las declaraciones sumarias de importación pendientes de cancelar.
  - h. Incremento de la frecuencia en la verificación del cumplimiento de los requisitos que se exigen a los Depósitos REF para su utilización como régimen suspensivo de los tributos a la importación, aumentando los controles físicos de los recintos.
  - i. Intensificación de la colaboración con la AEAT y la Guardia Civil, a los efectos de revisión de contenedores en los casos que presenten mayores dudas sobre la veracidad de las declaraciones presentadas.
  - j. Incremento y variación de los filtros aplicados a las declaraciones de importación presentadas, conforme se aprecien desviaciones o irregularidades en las declaraciones presentadas.



- k. Control específico de las importaciones, entradas en depósito, aprovisionamiento a buques y aeronaves en relación con las bebidas alcohólicas y el tabaco.
  - l. Incoación de los procedimientos sancionadores que correspondan en los casos de indebida aplicación de beneficios fiscales, improcedente práctica de deducciones, inatención de requerimientos practicados o ausencia de presentación de declaraciones y autoliquidaciones.
  - m. Mantenimiento y depuración del censo de empresarios y profesionales con el objeto de actualizar la situación tributaria de los obligados tributarios.
  - n. Control de los plazos de presentación de las autoliquidaciones mediante la práctica de liquidaciones de recargos en los casos de presentaciones realizadas una vez cumplidos los plazos voluntarios de presentación e ingreso.
  - o. Control de las importaciones declaradas con bajo valor en mercancías destinadas a la actividad comercial, con especial atención a las entradas realizadas por aeropuerto y a las realizadas por contribuyentes que presentan características homogéneas, en los que se advierta un patrón habitual de conducta.
  - p. Utilización de canales de relación directa con los contribuyentes cuando se hayan detectado irregularidades respecto de las que se estime conveniente su puesta en conocimiento de los interesados para su regularización espontánea, con específica incidencia en los casos derivados de las campañas de captación de información con trascendencia tributaria que se pongan en práctica.
  - q. Realización de campañas de visitas presenciales a locales en que se desarrollen actividades empresariales o profesionales, con finalidad de captación de información con trascendencia tributaria y de divulgación de las obligaciones fiscales entre los diversos grupos de obligados tributarios.
- B) En el área de tributos cedidos:
- a. En lo que se refiere a las tasas sobre el juego se incrementará el intercambio de información para regularizar los supuestos de máquinas recreativas que no se liquidan, en colaboración con la Consejería de Presidencia, Justicia e Igualdad.
  - b. Comprobación de las operaciones declaradas exentas en virtud de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 (cuando no sean objeto de comprobación por los órganos de la Inspección).
  - d. Verificación del cumplimiento de las condiciones para aplicar los tipos reducidos del ITPAJD aprobados por normativa autonómica.
  - e. Práctica de las comprobaciones de valor y consecuente emisión de liquidaciones complementarias, reduciendo el período transcurrido entre la presentación y el inicio del correspondiente procedimiento.
  - f. Cruce de la información suministrada por los notarios en el que se ponga de relieve la ausencia de presentación de autoliquidaciones por la realización de actos y negocios jurídicos que implican hechos impositivos de los conceptos impositivos gravados por el I.T.P.A.J.D.
  - g. Control de los no declarantes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando las actuaciones no se lleven a cabo desde la Inspección.

C) En el área de tributos propios:

Cruce de la información entre el I.G.I.C. y las solicitudes de devolución parcial del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, con la finalidad de detectar las incoherencias que pudieran poner de manifiesto la improcedencia de las devoluciones solicitadas, incluyendo los supuestos de reintegro de devoluciones ya acordadas.

### III. Actuaciones en materia de recaudación:

En este campo, cabe mencionar los siguientes apartados:

- a. Potenciación de la investigación patrimonial de los deudores con la finalidad de mejorar la eficacia de la gestión recaudatoria en vía de apremios, estableciendo protocolos de las actuaciones a desarrollar en función del tipo de deudor.
- b. Incremento de la adopción de medidas cautelares, incluso desde el comienzo del procedimiento de aplicación de los tributos, gracias a las modificaciones en la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

- c. Generalización de la derivación de responsabilidades por deudas tributarias a los administradores de hecho o de derecho de las entidades obligadas al pago, así como a los sucesores de las deudas, consecuencia de la mejora en la investigación patrimonial de los deudores principales y los posibles responsables.
- d. Seguimiento de los deudores declarados fallidos a los efectos del control y rehabilitación de las deudas que resulte procedente.
- e. Reducción de los plazos de tramitación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias.
- f. Incremento de la colaboración y la coordinación con la AEAT y la Tesorería General de la Seguridad Social a fin de gestionar más eficazmente las facultades de embargo de sueldos y salarios, de créditos y de pagos presupuestarios.
- g. Establecimiento de líneas de colaboración con el Cuerpo General de la Policía Canaria, como apoyo a actuaciones de embargo de dinero en efectivo y de establecimientos mercantiles.