

INDICE GENERAL

2

PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO

3

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

36

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

43

TRIBUTOS MUNICIPALES

58

PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO

3

PLANES DE CONTROL Y GESTIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA 2014 (I)

- CANARIAS: RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2014 4
- CANTABRIA: RESOLUCIÓN DE 29 DE MAYO DE 2014 8
- COMUNIDAD VALENCIANA: RESOLUCIÓN DE 27 DE ENERO DE 2014 12
- EXTREMADURA: RESOLUCIÓN DE 3 DE MARZO DE 2014 17
- GALICIA: RESOLUCIÓN DE 16 DE MAYO DE 2014 26
- MURCIA: RESOLUCIÓN DE 5 DE FEBRERO DE 2014 31

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

36

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

- REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN. RESOLUCIÓN DE 23 DE ENERO DE 2014 37



TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

43

TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: SENTENCIA DE 1 DE ABRIL DE 2014 44
- IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: SENTENCIA DE 24 DE ABRIL DE 2014..... 47



TRIBUTOS MUNICIPALES

58

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- DISOLUCIÓN DE GANANCIAS: CONSULTA Nº V0892-14 DE 31 DE MARZO DE 2014 59
- CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO: CONSULTA Nº V0894-14 DE 1 DE ABRIL DE 2014 60

Planes de Control Tributario

PLANES DE CONTROL Y GESTIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA 2014 (I)

- CANARIAS: RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 20144
- CANTABRIA: RESOLUCIÓN DE 29 DE MAYO DE 20148
- COMUNIDAD VALENCIANA: RESOLUCIÓN DE 27 DE ENERO DE 2014 12
- EXTREMADURA: RESOLUCIÓN DE 3 DE MARZO DE 2014 17
- GALICIA: RESOLUCIÓN DE 16 DE MAYO DE 2014 26
- MURCIA: RESOLUCIÓN DE 5 DE FEBRERO DE 2014 31

PLANES DE CONTROL Y GESTIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA 2014 (I)

CANARIAS

RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2014, POR LA QUE SE HACEN PÚBLICOS LOS CRITERIOS QUE INFORMAN EL PLAN DE CONTROL Y GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA PARA 2014.

(...)

Las líneas estratégicas del Plan de Control y Gestión Tributaria de la Administración Tributaria Canaria para 2014 son las siguientes:

1. Consolidar y fomentar los instrumentos de colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el efectivo control tributario, con especial atención al incremento del intercambio de información con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, extendiéndola a supuestos dirigidos a aumentar la eficiencia recaudatoria en vía ejecutiva.
2. Intensificar la colaboración con la Guardia Civil, continuarla con el Cuerpo Nacional de Policía y consolidarla con el Cuerpo General de la Policía Canaria.
3. Participación de todos los órganos tributarios con funciones liquidadoras en la función de recaudación, valorando la posibilidad de utilizar las garantías del crédito tributario y añadiendo criterios de riesgo recaudatorio a sus análisis, desde el inicio de los procedimientos que gestionen.
4. Acercamiento de los tiempos entre los que se detecta la irregularidad y aquel en que se produce la reacción administrativa.
5. Fomento de la regularización voluntaria por los contribuyentes de las conductas irregulares menos trascendentes detectadas, llevando a cabo una comunicación más personalizada con los interesados.
6. Actuación ágil frente a los nuevos supuestos de fraude que se vayan detectado, como consecuencia de las nuevas líneas de investigación que se prevén o que se emprendan.
7. Intensificar la colaboración interadministrativa con los centros y dependencias de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, especialmente con la Viceconsejería de Administración Pública, y las Direcciones Generales de Industria y Energía, de Comercio y Consumo y de Salud Pública.

El Plan de Control y Gestión Tributaria de la Administración Tributaria Canaria para el año 2014 queda estructurado en los siguientes apartados:

En primer lugar, forman el Plan de Control y Gestión Tributaria los criterios generales del mismo, que se hacen públicos a través de la presente Resolución y en los que se fijan y definen las principales áreas de riesgo así como las líneas generales de actuación que corresponden.

En segundo lugar, y precedido por un Preámbulo y una Directriz de común, el Plan de Gestión, subdivido, a su vez, en los planes parciales de cada una de las áreas funcionales con responsabilidad en el control y en la gestión; a saber: el Plan de tributos interiores y propios, el Plan de tributos cedidos y el Plan de tributos a la importación.

El tercer bloque es el del Plan de Inspección tributaria, que comprende, a su vez, el Plan de comprobación e investigación, los Planes de captura de información y las Directrices para la asignación de los expedientes.

El cuarto y último bloque es el Plan de recaudación.

Conforme lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley General Tributaria, los bloques segundo, tercero y cuarto tienen carácter reservado, configurando cada uno de los planes parciales el desarrollo de los procedimientos, programas y subprogramas, sectores y líneas de actuación a ejecutar por cada una de aquellas áreas, previendo tanto las actuaciones como los objetivos a alcanzar durante la vigencia del Plan. De acuerdo con la naturaleza del control a efectuar, las actuaciones comprendidas en el Plan se agrupan en actuaciones de control intensivo y de control extensivo.

Como actuaciones de control extensivo se comprenden las que se realizan con carácter masivo, persiguiendo 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.

El control extensivo tiene por finalidad, básicamente, controlar la presentación de las autoliquidaciones, la comprobación de las declaraciones tributarias presentadas, comprendiendo incluso la calificación de los hechos imposables, la comprobación de los diferentes elementos de la obligación tributaria y su cuantificación. Las actuaciones de control se extenderán a los principales procedimientos a través de los cuales se desarrolla la gestión tributaria de acuerdo con lo que dispone el artículo 123 de la Ley General Tributaria y el artículo 117 del Reglamento General de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En el área de los tributos cedidos, el control extensivo responderá a las siguientes líneas generales:

- a. Comprobación de las operaciones en las que se declare la exención por virtud del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en aquellos casos en que no sean objeto de comprobación por la Inspección tributaria.
- b. En los mismos términos, comprobación de las operaciones en las que se haya aplicado la exención regulada en el artículo 45 I.B.) 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).
- c. Verificación del cumplimiento de las condiciones para aplicar los tipos reducidos del ITPAJD.
- d. Control de presentaciones extemporáneas de autoliquidaciones del ITPAJD y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
- 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. Control de los no declarantes en el ISD, en los casos en que las actuaciones no se lleven a cabo desde la Inspección, así como de las reducciones aplicadas por los declarantes y de los bienes y derechos declarados por los mismos.
- g. Ejercicio de la potestad sancionadora.
- h. 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 imposables de los conceptos impositivos gravados por el ITPAJD.
- i. En el ámbito de la tributación sobre el juego, incremento de la colaboración con la Viceconsejería de Administración Pública para regularizar los supuestos de máquinas recreativas que no se liquidan.
- j. Suministro a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de información con respecto a los sujetos beneficiarios de las deducciones autonómicas.

En el área de los tributos integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las líneas generales del control extensivo serán las siguientes:

- a. Control del cumplimiento de obligaciones tributarias periódicas, mediante la explotación sistemática de la información que obra en poder de la Administración Tributaria Canaria, realizando campañas trimestrales dirigidas a los obligados que, según sus antecedentes de situación tributaria, aparecen con incumplimientos. Paralelamente, se desarrollarán actuaciones de depuración del censo.
- b. Control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones informativas así como de su correcta cumplimentación, derivada de los cruces de la información disponible.
- c. 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.
- d. 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.
- e. Análisis individualizado a las devoluciones del Registro de Devolución Mensual y de los sujetos pasivos que declaran en Régimen Especial de Grupo de Entidades.
- f. Control de presentaciones extemporáneas de autoliquidaciones.
- g. Desarrollo de actuaciones específicas respecto de los contribuyentes personas físicas que han dejado de estar exentos por volumen de operaciones.
- h. Control de las declaraciones sumarias de importación pendientes de cancelar y listas de pasaje.
- i. 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.
- j. Control in situ de los Almacenes de Depósito Temporal.
- k. 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.
- l. Incremento y variación de los filtros aplicados a las declaraciones de importación presentadas, conforme se aprecien desviaciones o irregularidades en las declaraciones presentadas.
- m. Control específico de las importaciones, entradas en depósito, aprovisionamiento a buques y aeronaves en relación con las bebidas alcohólicas y el tabaco.

- n. Incoación de los procedimientos sancionadores que correspondan en los casos de indebida aplicación de beneficios fiscales, impropiedad práctica de deducciones, inatención de requerimientos practicados o ausencia de presentación de declaraciones y autoliquidaciones.
- o. Mantenimiento y depuración del censo de empresarios y profesionales con el objeto de actualizar la situación tributaria de los obligados tributarios.
- p. 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.
- q. 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.
- r. 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.
- s. 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.
- t. Ejercicio de la potestad sancionadora.

Finalmente, las actuaciones de control extensivo en el ámbito de los tributos propios se referirán a los extremos siguientes:

- a. 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.
- b. Control de existencias en fábricas y depósitos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- c. Control de las obligaciones formales del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- d. Práctica de las liquidaciones derivadas de los tributos creados por la Ley 4/2012.

Como actuaciones de control intensivo se integran las actuaciones dirigidas 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. En este ámbito, las principales líneas de actuación para 2014 son las siguientes:

En el área de tributos cedidos, las actuaciones de control intensivo se desarrollarán en el marco de las siguientes líneas generales:

- a. La aplicación indebida de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en aquellos casos en que se precise analizar la documentación contable y realizar comprobaciones físicas de la inversión realizada.
- b. 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.
- c. La comprobación de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y de las reducciones y bonificaciones en el ISD en estrecha colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- d. La regularización de los contribuyentes no declarantes del ISD, con especial incidencia en los hechos imposables producidos a partir del segundo semestre de 2012.
- e. Utilización de los datos obtenidos por la Administración referidos a las concesiones administrativas o negocios jurídicos que impliquen otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o aprovechamiento especial de dominio o uso público que no hayan sido objeto de autoliquidación por los sujetos pasivos.
- f. 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.
- g. 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.

En el área de los tributos integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el desarrollo del control intensivo responderá a las siguientes líneas generales:

- 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 Inspección 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 de 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 (AIEM), 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 imponible 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.

En el Plan de Recaudación, es necesario 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.
- h. Control y seguimiento de deudas y créditos tributarios.
- i. Control y seguimiento de los expedientes de compensación de deudas a entidades de carácter público.
- j. Control de la gestión de aplazamientos y fraccionamientos, evaluando la recuperación del ingreso de esta deuda y de la liquidación de los intereses correspondientes.
- k. Control de las situaciones concursales comunicadas por los juzgados mercantiles en los que la Administración Tributaria Canaria comunica la existencia de deudas de los obligados tributarios pendientes de cobro.

CANTABRIA

RESOLUCIÓN DE 29 DE MAYO DE 2014, DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA CÁNTABRA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO DE 2014.

(...)

Entre las novedades tributarias a destacar por su incidencia en el Control Tributario de la Comunidad de Cantabria están:

- ❖ La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, en cuyo artículo 72 modifica el apartado segundo del artículo único del Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre por el que se restablecía el Impuesto sobre el Patrimonio a sujetos pasivos por obligación personal o real, con carácter temporal, volviendo a aplicar la bonificación del 100%, pero con efectos desde el 1 de enero de 2015.
- ❖ La Ley de Cantabria 10/2013, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el ejercicio 2014.

En definitiva, el Plan de Control Tributario se divide en tres grandes bloques:

- I. Comprobación e investigación del fraude fiscal. Comprende tanto actividades de inspección como de gestión.
- II. Control del fraude en fase recaudatoria.
- III. Otras actuaciones.

En virtud de lo expuesto, se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario de 2014 que a continuación se enuncian.

I.- COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE FISCAL

El primero de los bloques engloba la comprobación de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la investigación y descubrimiento de hechos imposables no declarados, con la finalidad de practicar las oportunas regularizaciones de la situación tributaria de los contribuyentes. La eficacia de las actuaciones de control va a depender de una mejora tanto de la información disponible, como de los instrumentos de selección.

1. Impuesto sobre el Patrimonio

Las actuaciones que se llevarán a cabo en este impuesto se centran principalmente en la comprobación e investigación de aquellos ejercicios aún no prescritos, sin perjuicio de la comprobación por gestión de las declaraciones presentadas durante el presente año y que se describen a continuación:

- ❖ Actuaciones respecto a no declarantes: investigación de los no declarantes de los ejercicios 2011 y 2012, determinados fundamentalmente por información disponible en la propia Administración o suministrada por otras administraciones u organismos.
- ❖ Actuaciones respecto a declarantes: Respecto de los contribuyentes en los que se detecten diferencias relevantes entre el patrimonio declarado y el patrimonio real determinado por los datos en poder de la Administración, particularmente, de los datos obrantes en las bases de datos de la AEAT y de los que resulten de compararlos con los obtenidos de las declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se realizarán actuaciones tanto en vía inspectora como gestora tendentes a la regularización de tales discrepancias.
- ❖ Actuaciones respecto a aplicación de Beneficios fiscales: Comprobación de la correcta aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, analizando en su caso su repercusión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- ❖ Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Se solicitará la colaboración de la AEAT cuando por la actitud del Inspeccionado o de sus circunstancias, las competencias y medios de la misma resulten de interés para la eficacia del procedimiento; en particular, podrá solicitarse la colaboración de la AEAT en la comprobación de la exención de las participaciones en entidades.

De igual manera, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan datos que puedan resultar de interés para el ejercicio de las competencias de la AEAT, se dará traslado de las mismas mediante las correspondientes diligencias de colaboración.

2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A) Transmisiones "Mortis causa":

- ❖ Actuaciones respecto a no declarantes: Investigación de los no declarantes, determinados fundamentalmente por información procedente en la propia Administración o suministrada por otras Administraciones u organismos, para lo que se potenciarán todas las actividades conducentes a la obtención de información, sobre todo respecto a fallecidos en otras CC.AA. con residencia habitual en Cantabria.
- ❖ Actuaciones respecto a declarantes: Respecto de los contribuyentes en los que se detecten diferencias relevantes entre el patrimonio declarado por los contribuyentes, y el que de las declaraciones u otros datos que obren en poder de las Administraciones Tributarias se pueda presuponer al causante, se realizarán actuaciones tanto en vía inspectora como gestora tendentes a la regularización de tales discrepancias; de igual manera, se practicarán actuaciones de comprobación de valores.
- ❖ Actuaciones respecto a aplicación de Beneficios fiscales: Se debe proceder también a la comprobación de las circunstancias alegadas por los contribuyentes para disfrutar de las reducciones y otros beneficios fiscales previstos por la normativa estatal o autonómica, así como la comprobación de los posibles cambios de domicilio fiscal del causante en coordinación con la A.E.A.T. e inicio cuando proceda del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal regulado en el artículo 152 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio.
- ❖ Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Se solicitará la colaboración de la AEAT cuando por la actitud del inspeccionado o de sus circunstancias, las competencias y medios de la misma resulten de interés para la eficacia del procedimiento. De igual manera, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan datos que puedan resultar de interés para el ejercicio de las competencias de la AEAT, se dará traslado de las mismas mediante las correspondientes diligencias de colaboración.
- ❖ Colaboración con otras Administraciones Tributarias: Igualmente se colaborará con la Administración del Estado en la información que se obtenga con ocasión de la investigación de hechos imposables no declarados, por herencias que pudieran corresponder al Estado, de acuerdo con el artículo 956 del Código Civil; asimismo se colaborará con la Administración de las CC.AA. respecto aquellos hechos imposables en los que sea competente otra Comunidad Autónoma por tener los causantes su residencia habitual en ella.

B) Transmisiones lucrativas "inter-vivos":

- ❖ Actuaciones respecto a no declarantes: Respecto de los no declarantes, determinados fundamentalmente por la información existente en la propia Administración o procedente de datos facilitados por otras Administraciones u organismos, así como la obtenida en virtud de los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Igualmente se potenciarán las actividades de obtención de información.
- ❖ Actuaciones respecto a aplicación de Beneficios fiscales: Investigación y comprobación de la correcta aplicación de determinados beneficios fiscales establecidos en la normativa tributaria. Igualmente se llevará a cabo la comprobación de los posibles cambios de domicilio fiscal del causante en coordinación con la A.E.A.T. e inicio cuando proceda del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal regulado en el artículo 152 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio.
- ❖ Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Se solicitará la colaboración de la AEAT cuando por la actitud del inspeccionado o de sus circunstancias, las competencias y medios de la misma resulten de interés para la eficacia del procedimiento. De igual manera, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan datos que puedan resultar de interés para el ejercicio de las competencias de la AEAT, se dará traslado de las mismas mediante las correspondientes diligencias de colaboración. Se promoverán inspecciones coordinadas, en relación a ciertas actuaciones relevantes como son las posibles donaciones con incrementos de renta no justificados.

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- ❖ Actuaciones respecto a no declarantes: Respecto de los no declarantes, determinados fundamentalmente por la información existente en la propia Administración o procedente de datos facilitados por otras Administraciones u organismos, se procederá a la incoación del correspondiente procedimiento. Se potenciarán las actuaciones de obtención de información respecto a negocios o actividades surgidas o rescatadas por la actual situación económica que originen hechos imposables sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas.
- ❖ Actuaciones respecto a aplicación de tipos de gravamen reducidos: Se debe proceder también a la comprobación de las circunstancias alegadas por los contribuyentes para disfrutar de tipos de gravamen reducidos y otros beneficios fiscales previstos por la normativa. Igualmente se comprobarán los cambios de domicilio fiscal en coordinación con la A.E.A.T. e inicio cuando proceda del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal regulado en el artículo 152 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio.

- ❖ Actuaciones respecto a operaciones declaradas exentas: Se comprobarán las operaciones declaradas exentas y principalmente aquellas que lo fueron en virtud del artículo 45 I. B) 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Asimismo se promoverán, cuando proceda, inspecciones coordinadas en las operaciones societarias significativas declaradas exentas.
- ❖ Actuaciones respecto a la renuncia a la exención del I.V.A.: Investigación y comprobación de las transmisiones en las que se haya aplicado la renuncia a la exención al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- ❖ Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Se solicitará la colaboración de la AEAT cuando por la actitud del Inspeccionado o de sus circunstancias, las competencias y medios de la misma resulten de interés para la eficacia del procedimiento. De igual manera, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan datos que puedan resultar de interés para el ejercicio de las competencias de la AEAT, se dará traslado de las mismas mediante las correspondientes diligencias de colaboración.

Se promoverán inspecciones coordinadas en relación con las operaciones inmobiliarias significativas, así como intercambio de información y la colaboración en materia de valoración de inmuebles. También se colaborará en los procedimientos de selección de operaciones inmobiliarias más significativas que se consideren susceptibles de tributar por IVA o, alternativamente, por Transmisiones Patrimoniales.

También se promoverá una planificación coordinada y colaboración en la selección de los contribuyentes por operaciones societarias declaradas exentas al Impuesto por haberse acogido al régimen fiscal especial del capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades.

4. Tributación sobre el Juego.

Las actuaciones inspectoras en estos tributos deben centrarse en las siguientes:

- ❖ El establecimiento de un procedimiento coordinado con la Consejería de Presidencia y Justicia, competente en los aspectos administrativos del Juego, para realizar actividades conjuntas de control en aras del cumplimiento del principio de eficiencia.
- ❖ El control de los incumplimientos en materia tributaria e inicio de las actividades de lucha contra el juego no autorizado.
- ❖ Colaboración con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria cuando se detecten datos e información de interés para el ejercicio de sus competencias.

5. Tributos Propios

Respecto a los tributos propios se llevarán a cabo actuaciones de comprobación e investigación de omisiones e incumplimientos de obligaciones tributarias en colaboración con los órganos de la Administración de la Comunidad Autónoma encargados de la gestión de dichos tributos, especialmente en aquellos sectores y actividades de mayor riesgo fiscal.

II.- CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA

El segundo de los grandes ámbitos en los que se articula el Plan General de Control se centra en las actuaciones dirigidas a lograr el cobro efectivo de las regularizaciones y liquidaciones derivadas de las actuaciones antes detalladas de control tributario. Se exponen a continuación los principales criterios y principios que presidirán estas actuaciones.

- ❖ Evaluación del riesgo recaudatorio en fase de comprobación: Se intensificará el programa de seguimiento de actuaciones coordinadas Gestión, Inspección Tributaria y Recaudación desde el inicio de la actuación de comprobación para anticipar la adopción de medidas cautelares y los procedimientos de declaración de responsabilidad, con la finalidad de garantizar el cobro de las deudas tributarias resultantes de dichos procedimientos de comprobación. Principal atención a la caducidad de las afecciones fiscales y a las suspensiones de liquidaciones.
- ❖ Control de deudores con incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales: Seguimiento de los deudores que se encuentren en situación de incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales. Se realizarán respecto a dichos deudores actuaciones de embargo de los bienes depositados en sus sedes y de cuantos créditos sea posible en función de la información contable que se pueda recabar en las citadas actuaciones.
- ❖ Seguimiento de insolvencias aparentes: Se investigará con la colaboración de gestión las sociedades mercantiles con baja de actividad en BDC no disueltas ni liquidadas, con declaración de fallido y sin posibilidad de cobro a sucesores.
- ❖ Control de procesos concursales: Se potenciarán acciones específicas con el objeto de impedir actuaciones de defraudación que tratan de aprovechar la protección otorgada por la legislación concursal para eludir el pago de las deudas tributarias o evitar incurrir en los supuestos de responsabilidad previstos por la normativa tributaria.

- ❖ Refuerzo de la adopción de medidas cautelares: Las medidas cautelares se están revelando en los últimos años como un instrumento muy eficaz en la lucha contra el vaciamiento patrimonial. Por ello se impulsará este tipo de actuaciones con la colaboración de las áreas de Gestión e Inspección Tributaria.
- ❖ Colaboración con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Asimismo se potenciará y solicitará la colaboración con la AEAT en casos de insolvencias aparentes, procesos concursales, etc.

III.- OTRAS LÍNEAS DE ACTUACIÓN

Con independencia de los planes de control señalados anteriormente, se realizarán actuaciones de control que no se encuadran estrictamente en alguno de los apartados anteriores, como resultado del conocimiento que, por diversas vías, se pueda tener de omisiones e incumplimientos de obligaciones tributarias.

Igualmente se realizarán las actuaciones de control que procedan por los Impuestos gestionados por la Administración de la Comunidad de Cantabria, en relación con los bienes y derechos aflorados como consecuencia de las regularizaciones tributaria practicadas a través de la declaración tributaria especial.

Se potenciará la colaboración con la AEAT para la planificación coordinada y selección de los contribuyentes, destacando los siguientes ámbitos:

- ❖ Control global de las deducciones sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Comunidad Autónoma de Cantabria.
- ❖ Impuesto sobre el Patrimonio de ejercicios no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- ❖ Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.
- ❖ 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.

Se promoverán actuaciones de comprobación de domicilios fiscales, de acuerdo con lo regulado en la Subsección II, Sección VII del Capítulo II, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, así como de sus modificaciones.

Se potenciará el estudio y aplicación de nuevas formas de gestión y organización que optimicen la utilización de los escasos recursos humanos y materiales disponibles, fomentando la implantación de la Administración electrónica tributaria.

Además se incrementará la colaboración con otras administraciones tributarias en el ejercicio de las tareas inspectoras, en especial con la AEAT, no sólo en lo que respecta a las actuaciones en los tributos cuya inspección corresponde a la Administración Autónoma, sino también prestando la mayor cooperación y apoyo a los requerimientos que realice la Agencia Estatal para el mejor ejercicio de sus funciones. También se estará a la colaboración con las demás Administraciones Públicas en las tareas de inspección.

Se intensificarán los intercambios de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero entre la Comunidad Autónoma y la AEAT con la finalidad de garantizar la adecuada tributación de los sujetos pasivos en las distintas figuras impositivas.

Asimismo se continuará en el intercambio de información sobre datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo del Reglamento General de aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Finalmente, se acometerá cualquier otra línea de colaboración que se acuerde tanto en el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de Cantabria como en la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria.

COMUNIDAD VALENCIANA

RESOLUCIÓN DE 27 DE ENERO DE 2014, DEL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y JUEGO, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO DE LA GENERALITAT DE LA COMUNITAT VALENCIANA.

Las actuaciones de control tributario deben ser objeto de planificación, exigencia que deriva de lo establecido en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 170 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, así como en el apartado noveno de la Orden de 7 de septiembre de 2000, de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la Inspección Tributaria de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat Valenciana (actualmente Consellería de Hacienda y Administración Pública).

Esta planificación, cuyo máximo exponente lo constituye el Plan de Control Tributario, resulta indispensable para garantizar la eficacia de la actuación administrativa, dirigida tanto a la prevención como a la represión del fraude fiscal, haciendo así efectivos los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución española.

Este plan consta de unas directrices generales y de unas líneas de actuación a desarrollar por cada una de las áreas funcionales implicadas en el control tributario, efectuándose, dentro de cada programa de control, comprobaciones extensivas en el área de gestión e intensivas en el área de inspección, en función del número y complejidad de las actuaciones a realizar.

En la configuración de este plan de control, que continúa la línea determinada por los planes de control de años anteriores, se han tenido en cuenta las siguientes circunstancias:

- d. La disponibilidad de medios informáticos de tratamiento de la información para la selección de los obligados tributarios que serán objeto de las actuaciones inspectoras, tanto diseñados por la Dirección General de Tributos y Juego como por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y puestos a disposición de esta Dirección General, en el marco de lo previsto en el artículo 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Destaca, en este ámbito, el suministro de la información relativa a los bienes adjudicados en subastas realizadas por la Agencia Estatal d'Administración Tributaria.
- e. El contenido de la declaración informativa que legalmente deben suministrar los notarios a la Generalitat, a través de la remisión trimestral de unos índices informatizados comprensivos de todos los documentos por ellos autorizados, así como de los documentos privados comprensivos de contratos o actos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o que pudieran dar lugar a incrementos patrimoniales sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.
- f. La colaboración entre la Administración tributaria de la Generalitat y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en las áreas de gestión, inspección y recaudación.

En particular, la colaboración se referirá al control en los siguientes supuestos:

- ❖ Transmisiones inmobiliarias que deban tributar por IVA o bien por la modalidad De transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con carácter especial, de las realizadas en el marco de los desarrollos urbanísticos.
 - ❖ Transmisiones inmobiliarias en las que se hubiera producido la utilización de billetes de alta denominación.
 - ❖ Adquisiciones no declaradas por personas o entidades dedicadas habitualmente a la compraventa de oro y joyas.
 - ❖ Operaciones realizadas mediante el desarrollo de estructuras de planificación tributaria abusivas con la finalidad de aplicar de manera indebida determinados beneficios fiscales, entre las que figuran las operaciones societarias sin tributación efectiva por la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por haberse acogido al régimen especial del capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- g. El establecimiento de una bonificación del 75 por cien, aplicable a las adquisiciones mortis causa e inter vivos realizadas en

el ámbito familiar, mediante la reforma operada por el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego.

- h. Las reformas legales introducidas por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y por 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.
- i. La reactivación del Impuesto sobre el Patrimonio por Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre.
- j. El establecimiento de los impuestos medioambientales, por la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.
- k. El establecimiento de la autoliquidación agregada trimestral para los empresarios que realicen adquisiciones de determinados bienes muebles para su reventa, por el precitado Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell.
- l. La necesidad de acercar el momento de la reacción de la Administración tributaria frente a conductas fraudulentas o de ocultación de la realización de los hechos imposables.

Asimismo, el artículo 4 del Decreto 20/2013, de 25 de enero, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico y Funcional de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, atribuye, bajo la dirección y coordinación del titular de la Secretaría Autonómica de Hacienda y Presupuestos, y adscrita a la misma, a la Dirección General de Tributos y Juego la condición de centro directivo al que corresponden todas aquellas funciones que la Generalitat tiene atribuidas en materia de ingresos tributarios, recaudación, gestión e inspección de tributos y demás materias de índole fiscal. A su vez, las directrices generales del plan, que se materializan en la definición de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria para cada uno de los tributos gestionados por la Generalitat, han de ser objeto de publicación, de conformidad con lo previsto en el citado artículo 116 de la Ley General Tributaria.

En virtud de lo anterior, he resuelto aprobar el Plan de Control Tributario, que disciplina la realización de las actuaciones de control tributario para el año 2014, de acuerdo con las siguientes directrices generales:

Directrices generales del Plan de Control Tributario Las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y los criterios básicos de desarrollo del Plan de Control Tributario, pueden clasificarse en los siguientes ámbitos:

- I. Tributos cedidos por el Estado respecto de los cuales la Generalitat no ostenta competencias en los ámbitos de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión.
- II. Tributos cedidos por el Estado respecto de los cuales la Generalitat ha asumido competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión.
- III. Tributos cedidos por el Estado respecto de los cuales este comparte competencias inspectoras con la Generalitat.
- IV. Tributos propios.
- V. Actuaciones en el marco del procedimiento de recaudación.

I) TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO RESPECTO DE LOS CUALES LA GENERALITAT NO OSTENTA COMPETENCIAS EN LOS ÁMBITOS DE GESTIÓN, LIQUIDACIÓN, RECAUDACIÓN, INSPECCIÓN Y REVISIÓN.

De conformidad con la Ley 23/2010, de 16 de julio, del Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunitat Valenciana y de Fijación del Alcance y Condiciones de Dicha Cesión, y con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (tras su reforma por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre), desarrollada por 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, es objeto de cesión el 50 por ciento del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con el tramo autonómico de dicho impuesto, las normas citadas anteriormente otorgan a la Generalitat determinadas competencias normativas. En particular, el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, le atribuye competencias normativas sobre deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta y por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma, con determinadas limitaciones.

En ejercicio de las competencias normativas atribuidas, la Generalitat ha aprobado distintas deducciones autonómicas, recogidas en el artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

No obstante, las competencias en orden a la gestión y liquidación, recaudación, inspección y revisión no han sido objeto de delegación. Por ello, la actuación de la Generalitat se concretará en la cesión de información a la AEAT, mediante la confección de los correspondientes registros de sujetos beneficiarios de las deducciones autonómicas, a fin de que la AEAT disponga de los datos necesarios para el control de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las que los contribuyentes hubieran aplicado deducciones aprobadas por la Generalitat, sin perjuicio de otros intercambios de información a través de diligencias de colaboración.

II) TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO RESPECTO DE LOS CUALES LA GENERALITAT HA ASUMIDO COMPETENCIAS EN MATERIA DE GESTIÓN, LIQUIDACIÓN, RECAUDACIÓN, INSPECCIÓN Y REVISIÓN.

De acuerdo con la Ley 23/2010, de 16 de julio, del Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunitat Valenciana y de Fijación del Alcance y Condiciones de Dicha Cesión, y con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (tras su reforma por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre), desarrollada por 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, la Generalitat ostenta las competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, entre otros, de los siguientes tributos:

- A. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- B. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- C. Tributos sobre el Juego.

A) Plan relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A.1. En el ámbito de las adquisiciones mortis causa, el plan extenderá su control a las siguientes áreas:

Adquisiciones mortis causa no declaradas:

Comprende la investigación de hechos imponible no declarados por este concepto, especialmente la comprobación de las adquisiciones mortis causa derivadas del fallecimiento de sujetos que sean titulares de bienes en cuantía significativa, de acuerdo con la integración de datos procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio y demás información obrantes en las bases de datos o registros públicos.

Adquisiciones mortis causa declaradas incorrectamente:

Mediante la integración de datos procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio y demás información obrante en las bases de datos o registros públicos, se comprobará la posible omisión de bienes y derechos del causante en las adquisiciones mortis causa declaradas.

Será objeto de atención prioritaria el control del contenido de la información suministrada por el sujeto pasivo en cumplimiento de la obligación de información sobre los movimientos de determinados bienes del causante durante el año anterior al fallecimiento.

Control de la indebida aplicación de los beneficios fiscales.

En este ámbito tendrá atención prioritaria la comprobación de la correcta aplicación de las reducciones en la base imponible en los supuestos de transmisiones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones sociales, en función del parentesco con el causante.

A.2. En el ámbito de las donaciones y demás adquisiciones lucrativas inter vivos:

Transmisiones lucrativas inter vivos no declaradas:

A través de la revisión de la información contenida en los índices notariales se identificarán las transmisiones lucrativas inter vivos instrumentadas mediante documento público, especialmente de bienes inmuebles, que no hayan sido declaradas por los sujetos pasivos.

Control de la indebida aplicación de los beneficios fiscales en las transmisiones lucrativas inter vivos:

- ❖ Dentro de esta línea de actuación, se verificará el adecuado cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de las reducciones establecidas para las transmisiones inter vivos en los artículos 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 10.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, procediéndose, en su caso, a practicar las regularizaciones oportunas.

B) Plan relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las actuaciones de comprobación se centrarán en los siguientes tipos de operaciones:

Transmisiones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas que no hayan sido declaradas:

Serán objeto de atención prioritaria las adquisiciones de inmuebles, así como de bienes muebles adquiridos a particulares para su reventa siempre que el contribuyente sea un empresario o profesional. Se utilizará, a tal fin, la información contenida en la

Aplicación índices notariales, así como la derivada de requerimientos de obtención de información en el marco de los deberes de colaboración impuestos por los:

Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Ley General Tributaria

Art. 93. Obligaciones de información

Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Ley General Tributaria

Art. 94. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- ❖ Transmisiones inmobiliarias en las que se haya repercutido indebidamente el Impuesto sobre el Valor Añadido, por ausencia de condición empresarial del transmitente, en particular cuando se trate de sociedades sin actividad económica relevante, o por aplicación de algún supuesto de exención o de no sujeción, y que, por tanto, deban sujetarse a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- ❖ Transmisiones inmobiliarias en las que se haya aplicado la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En estas operaciones se comprobará que se cumplen los requisitos legalmente exigidos para la renuncia a la exención en el citado impuesto. Asimismo, en aquellas operaciones en las que la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido haya sido correctamente practicada, se verificará la correcta tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados.
- ❖ Transmisiones de valores mobiliarios recogidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Se pretende descubrir aquellas transmisiones encubiertas de inmuebles que subyacen en algunas transmisiones de títulos-valores.
- ❖ Operaciones societarias sin tributación efectiva por la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por haberse acogido al régimen especial del capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- ❖ Realización de actuaciones de comprobación de valor de las transmisiones realizadas, así como de control en colaboración con la AEAT de la ocultación del precio efectivamente satisfecho mediante la utilización de billetes de alta denominación.
- ❖ Las concesiones administrativas, así como los actos y negocios administrativos equiparados.

C) Plan relativo a los tributos sobre el juego.

Las actuaciones girarán en torno a la comprobación de bases imponibles.

III) TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO RESPECTO DE LOS CUALES ESTE COMPARTE LAS COMPETENCIAS INSPECTORAS CON LA GENERALITAT.

El plan de control, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, se concentra en las siguientes áreas de riesgo:

- ❖ Regularización de la situación tributaria de los sujetos que, estando obligados a presentar declaración por este impuesto, hayan eludido tal obligación.
- ❖ Determinación de discrepancias entre el patrimonio declarado y el imputado, a través de la comprobación de los datos existentes, entre otras, en las bases de datos de la Generalitat y de la AEAT.
- ❖ Comprobación de la procedencia de la aplicación de las exenciones previstas para activos empresariales y profesionales y participaciones sociales, reguladas en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Si, en el curso de las actuaciones, se detectasen supuestos en los que se aplicaron indebidamente las citadas exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, se analizará, en su caso, su repercusión en las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las actuaciones desarrolladas por la Inspección de Tributos de la Generalitat respecto de este tributo se articularán, cuando se considere oportuno, en colaboración con la AEAT, en cuanto a la especificación de los programas a desarrollar y a su ejecución, en los términos que prevé la normativa reguladora de la cesión de tributos del Estado.

IV) TRIBUTOS PROPIOS.

A) Plan relativo al canon de saneamiento.

En este ámbito, destaca el mantenimiento de los tres programas de actuación, que serán desarrollados por la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunitat Valenciana, de conformidad con lo establecido en el artículo 27.2 de la Ley 2/1992, de 26 de marzo, del Gobierno Valenciano, de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunitat Valenciana:

A.1. Plan de Control de Entidades Suministradoras.

Este plan pretende perseguir el posible fraude fiscal y completar las actuaciones de comprobación sobre la gestión tributaria que quedan fuera del alcance del control llevado a cabo por la Unidad de Gestión de Suministros de Red.

Concretamente, son objeto de este programa las siguientes áreas de actuación:

- ❖ Entidades suministradoras de agua cuya actividad no haya sido declarada a la Administración.
- ❖ Entidades suministradoras que hayan omitido alguna declaración, facturación o autoliquidación o que hayan presentado liquidaciones erróneas.
- ❖ Entidades suministradoras cuya facturación anual supere los seis millones de euros.
- ❖ Entidades suministradoras a las que se haya notificado coeficientes correctores.
- ❖ Entidades suministradoras que hayan cesado en la prestación del servicio de abastecimiento de agua, en cuanto a las obligaciones pendientes de cumplimiento.

A.2. Plan de Control de Suministros Propios.

Este plan tiene por objeto la detección del autoconsumo no declarado, así como verificar la corrección del consumo declarado y comprobar la correcta instalación y funcionamiento de los contadores de agua instalados.

A.3. Plan de Control de Usos Industriales.

Constituyen objetivos de este plan: aflorar establecimientos ocultos, Comprobar las declaraciones de producción de aguas residuales (DPAR) incongruentes - aquellas cuya comprobación queda fuera del alcance de la Unidad de Gestión de Usos Industriales-, mantener un control permanente sobre los sectores productivos potencialmente contaminantes, comprobar la veracidad de las DPAR de modificación y asegurar las razones que determinan las devoluciones de canon de saneamiento por aprobación de coeficientes correctores, las autorizaciones de conexión a redes de colectores generales y las propuestas de resolución de coeficientes correctores por debajo del límite inferior.

B) Plan Relativo a los Impuestos Medioambientales.

B.1. Plan de Control del Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente.

- ❖ Comprobación de los sujetos que realizando la actividad incluida en el ámbito objetivo del impuesto no han cumplimentado la declaración de alta en el censo de instalaciones y contribuyentes.
- ❖ Comprobación de la concordancia de datos censales declarados con los pagos fraccionados y autoliquidaciones realizados.
- ❖ Comprobación de las declaraciones en contraste con la información de que dispone la Generalitat, en el ámbito de competencias de protección del medio ambiente, energía y protección civil.

B.2. Plan de Control del Impuesto sobre Eliminación de Residuos en Vertederos.

- ❖ Comprobación de los sujetos que realizando la actividad incluida en el ámbito objetivo del impuesto no han cumplimentado la declaración de alta en el censo de titulares de la explotación de vertederos.
- ❖ Comprobación de la concordancia de datos censales declarados con los pagos fraccionados y autoliquidaciones realizados.
- ❖ Comprobación de las declaraciones en contraste con la información de que dispone la Generalitat, en el ámbito de competencias de protección del medio ambiente.
- ❖ Comprobación del cumplimiento de la obligación de expedición de documentos de repercusión o facturas que los sustituyan.

V) ACTUACIONES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

El Plan Parcial de Recaudación recoge las actuaciones en la gestión recaudatoria que deben desarrollar los servicios de recaudación de la Consellería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana durante el ejercicio 2014.

Las acciones a desarrollar se referirán a todas las actuaciones tendentes a lograr el cobro efectivo de las deudas de derecho público pendientes de pago, es decir, para todo tipo de deudas y para todos los obligados al pago, si bien, se identificarán las áreas en las que se debe concentrar el análisis de la evolución de dicha gestión con el fin de intensificar el esfuerzo recaudatorio en aquellas tareas más relevantes para conseguir una mayor eficiencia en la gestión recaudatoria.

Las actuaciones de recaudación se extenderán a todos los tributos, propios y cedidos, así como a los demás ingresos de derecho público que sean de la competencia de los Servicios de Recaudación.

EXTREMADURA

RESOLUCIÓN DE 3 DE MARZO DE 2014, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA, POR LA QUE SE PUBLICAN LOS CRITERIOS QUE INFORMAN EL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA 2014

(...)

Este plan se elabora de acuerdo con lo establecido en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando dispone 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”.

I. ACTUACIONES DE COLABORACIÓN Y COORDINADAS CON OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

1.1. Actuaciones de colaboración.

La colaboración entre la Agencia Tributaria y la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura se ajustará a las directrices establecidas conjuntamente entre ambas administraciones en el Plan de Control Tributario y Aduanero que destina un apartado a desarrollar este ámbito de actuación para el adecuado control de los tributos cedidos, que sean gestionados por la Agencia Tributaria o por las Administraciones autonómicas en virtud de delegación.

Este principio de colaboración se establece en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que prevé el fomento y desarrollo de los intercambios de información entre las Administraciones tributarias autonómicas y la estatal, así como la necesidad de fijar una planificación coordinada de las actuaciones desarrolladas por las distintas Administraciones sobre los tributos cedidos.

Durante el ejercicio de 2014 se llevarán a cabo actuaciones de cooperación con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, centradas fundamentalmente en las siguientes áreas:

La primera área de colaboración entre las Administraciones Tributarias estatal y autonómicas está constituida por el intercambio de información.

En consecuencia, desde los órganos de relación se potenciará la adopción de acuerdos de intercambio de información entre el Estado y la Comunidad Autónoma con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, especialmente potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida.

Así, se continuará intercambiando información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido, bases de datos consolidadas 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 la Comunidad Autónoma de Extremadura, 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 la Comunidad Autónoma por delegación del Estado, dado que dicha información pone de relieve la existencia de otros posibles hechos imponible, especialmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Patrimonio.

Por su parte, la Agencia Tributaria continuará proporcionando acceso a la Administración Tributaria autonómica a la información sobre los impuestos cedidos por ellas gestionados que sea necesaria para su adecuada gestión tributaria.

Además de estos intercambios de información generales, se potenciarán asimismo 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.

Así, se fomentará la transmisión por parte de la Comunidad Autónoma 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 la Administración Tributaria autonómica 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 la Comunidad Autónoma 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 ante la Agencia Tributaria.

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

Finalmente, en materia de intercambio de información, se continuará potenciando la colaboración entre la Administración Tributaria y las de la Comunidad Autónoma 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.

1.2. Actuaciones coordinadas.

Junto a las actuaciones de colaboración consistentes en el intercambio de información, en 2014 se potenciará la planificación coordinada y la colaboración en la selección de los contribuyentes que serán objeto de actuaciones de control por las Administraciones Tributarias estatal y autonómica, en especial, sobre los siguientes sectores o figuras impositivas:

1. Control global de las deducciones sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas partiendo especialmente de la información suministrada por la Comunidad Autónoma.
2. Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2012 o ejercicios anteriores no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el cruce de información sobre la titularidad de bienes y derechos y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.
3. Operaciones inmobiliarias más significativas que se consideren susceptibles de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o, alternativamente, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
4. Operaciones societarias más relevantes declaradas exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
5. Cumplimiento de los requisitos para disfrutar de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a través de la comprobación de la principal fuente de renta.
6. Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.
7. Domicilios declarados y sus modificaciones.
8. Explotación de la información obtenida por la Declaración Tributaria Especial regulada en la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, y su incidencia en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio.
9. Control de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el juego, regulado en el artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, y las correspondientes actuaciones de regularización.
10. Verificación de la presentación de los documentos mercantiles que realizan función de giro en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.
11. Control de las declaraciones de los premios procedentes del Impuesto sobre el Juego en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el IVA.
12. Colaboración en los procedimientos de enajenación forzosa de bienes inmuebles embargados en otras Comunidades Autónomas.
13. Posibilitar el embargo por las Comunidades Autónomas de pagos presupuestarios efectuados por otras Comunidades Autónomas.
14. La realización de la campaña anual de IRPF, en la que se engloba tanto el programa para el acceso a borradores por parte de los empleados públicos de la Junta de Extremadura como la colaboración para la ayuda a la elaboración y presentación de declaraciones.
15. La explotación de la información regulada por la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.
16. Control de las operaciones de reexpedición de hidrocarburos para evitar el fraude en la tributación por las tarifas autonómicas del Impuesto sobre hidrocarburos.

17. La disposición de información para detectar a los no declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio que sean titulares de bienes y derechos sujetos al Impuesto no exentos de valor superior a 700.000 euros.

II.- INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

La labor inspectora se centrará tanto en los principales tributos cedidos con capacidad de gestión, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio, como en los tributos propios: el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos, el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, el Canon de saneamiento y el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero.

No será objeto de aplicación en 2014 el Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito, ya que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, crea en su artículo 19 el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, con carácter estatal.

La experiencia nos indica que los sistemas utilizados por los contribuyentes para eludir sus obligaciones para con la hacienda autonómica son de distinta complejidad al igual que son diferentes los medios con que cuenta esta Administración Tributaria para proceder a su detección.

Así, cabe distinguir entre un fraude poco complejo, consistente fundamentalmente en la no declaración o hacerlo de modo incompleto y otro que emplea formas más sofisticadas.

En el primero se ubican normalmente hechos imposables de frecuente realización (compraventas, herencias, etc.) y cuya localización por la Inspección no resulta tan dificultosa como en el segundo tipo consistente en negocios simulados, operaciones sujetas a ITP que se declaran en IVA, concesiones administrativas importantes, etc.

Los objetivos previstos para el ejercicio 2014 son:

2.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. Actuaciones sobre no declarantes. Su identificación y localización se realizará mediante la utilización de medios propios y con los datos facilitados por otras Administraciones.
2. Concesiones Administrativas tanto de bienes de dominio público como de gestión de servicios. Se seguirá la labor iniciada en años anteriores, tomando como fuente de información los Ayuntamientos y Mancomunidades toda vez que son las Administraciones Públicas concesionarias por excelencia en función de la titularidad que les corresponde del dominio público y por las competencias que les atribuye la Ley en relación con la prestación de servicios. Se seguirá recabando información, igualmente de otras entidades públicas, tales como las Confederaciones Hidrográficas; Consejería de Agricultura, Desarrollo Rural, Medio Ambiente y Energía (concesiones mineras), etc. Se comprobará si los sujetos concesionarios han presentado las correspondientes autoliquidaciones a efectos del ITP así como si se ha procedido a determinar correctamente la base imponible.
3. Exenciones y bonificaciones. Se verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación para el disfrute de los beneficios establecidos en la normativa reguladora del Impuesto y en las leyes especiales, evitando de este modo que su invocación se utilice indebidamente como forma de elusión del gravamen.

Se examinarán con especial atención aquellos expedientes en los que la exención se ampare en el artículo 108 de la Ley 24/1988 de Mercado de Valores, en la construcción de viviendas de protección oficial y la aplicación de los beneficios tributarios contenidos en la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de Sociedades Cooperativas.

4. IVA inmobiliario. Teniendo en cuenta la colisión que se aprecia en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en relación con un mismo hecho imponible, se continuarán las actuaciones de regularización de aquellas adquisiciones sujetas y exentas de IVA que deben tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Donaciones.

La actuación inspectora se centrará en la comprobación e investigación de los hechos imposables producidos en el ejercicio 2011 para determinar la correcta aplicación de las reducciones en la base imponible invocadas por los interesados, relativas fundamentalmente a las transmisiones "inter vivos" de empresas individuales, negocios profesionales o de participaciones en entidades. Se prestará especial atención a aquellos expedientes que hagan referencia a la transmisión de sociedades inmobiliarias.

Sucesiones.

La actuación en relación con este impuesto se desarrollará sobre los hechos imposables realizados durante el ejercicio 2010 y se centrará en las adquisiciones mortis causa no declaradas (se han identificado más 5.000 causantes fallecidos en Extremadura

durante 2010 cuyos herederos no han presentado declaración por el ISD), así como en la investigación y comprobación de herencias declaradas incorrectamente.

Se abordará la comprobación de la aplicación de las reducciones en la base imponible invocadas por los interesados, en especial, las relativas a las transmisiones “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales o de participaciones en entidades.

Se realizarán cruces e intercambios de información con la AEAT para la detección de posibles cambios ficticios del domicilio fiscal a otras Comunidades Autónomas que hayan aprobado importantes reducciones en la base imponible u otros beneficios fiscales para sus residentes, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

2.3. Impuesto sobre el Patrimonio.

El Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, exclusivamente para los ejercicios 2011 y 2012.

En esta nueva norma destaca el aumento significativo del límite para la exención de la vivienda habitual, así como el mínimo exento, que se eleva a 700.000 €. Por su parte, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, ha extendido hasta el ejercicio 2013 la exigencia del Impuesto sobre el Patrimonio.

En consecuencia, las actuaciones de control del Impuesto sobre el Patrimonio se realizarán sobre los periodos impositivos 2011 y 2012, cuyas declaraciones han sido objeto de presentación en 2012 y 2013, respectivamente.

Se procederá a la regularización de la situación tributaria de los sujetos que, estando obligados a presentar declaración no lo hayan realizado y se comprobarán las declaraciones presentadas para determinar las discrepancias entre el patrimonio declarado y el imputado.

Se realizará un especial seguimiento en relación con los contribuyentes que tenían depósitos y activos financieros en entidades bancarias situadas fuera del territorio nacional y de aquéllos que se apliquen la exención en relación con empresas individuales y familiares.

2.4. Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos.

El Servicio de Inspección comprobará las declaraciones formuladas por los contribuyentes en aquellos casos en que existan indicios de no ajustarse a la realidad la naturaleza de los cotos o a su extensión superficial, a instancia de la Sección de Gestión Tributaria y Juego.

2.5. Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

En relación con este Impuesto propio de la Comunidad Autónoma, le corresponde al Servicio de Inspección la comprobación de las autoliquidaciones presentadas por los propios sujetos pasivos.

Por su parte, se llevarán a cabo las acciones tendentes a regularizar la situación tributaria de aquellos sujetos que, estando obligados a ello, no hayan formulado la correspondiente declaración y efectuado el preceptivo ingreso.

2.6. Canon de saneamiento.

Se realizará la comprobación de las autoliquidaciones presentadas por los sustitutos de los contribuyentes y se procederá a la regularización tributaria de aquellos sujetos que no hayan cumplido con su obligación de repercutir e ingresar las correspondientes cuotas.

2.7. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero.

La labor inspectora se centrará en la regularización de la situación tributaria de aquellos sujetos pasivos que no hayan satisfecho el importe del impuesto repercutido durante los ejercicios 2012 y 2013.

2.8. Otras actuaciones.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto 62/1996, de 7 de mayo, sobre Organización y Funcionamiento de la Inspección de Tributos, desde el Servicio de Inspección se llevarán a cabo las inspecciones de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario tanto ordinarias como extraordinarias, con la emisión de los correspondientes informes relativos a la gestión de los tributos cedidos.

Se prestará el apoyo técnico-jurídico para la elaboración de instrucciones que, a juicio de la Dirección General de Financiación Autonómica, sea procedente emitir para la unificación de criterios y resolución de aquellas dudas que se susciten en las Oficinas Liquidadoras en cualesquiera de las fases del procedimiento de Gestión Tributaria.

Por iniciativa, propuesta o indicación de la Dirección General de Financiación Autonómica o de la Jefatura del Servicio se llevarán a cabo aquellas actuaciones inspectoras, que aun no estando previstas específicamente en el plan parcial de Inspección, se consideren necesarias por su especial trascendencia o para evitar su prescripción o caducidad y de acuerdo siempre con los criterios de eficacia y oportunidad.

3. VALORACIÓN TRIBUTARIA.

Las medidas de control en relación con la valoración tributaria se centrarán especialmente en el desarrollo de los medios de valoración que permite la Ley General Tributaria y en las actuaciones concretas en la valoración de bienes.

La Ley 58/2003 General Tributaria en el artículo 134, regula el procedimiento de comprobación de valores, señalando que la Administración Tributaria podrá proceder a la comprobación de valores, de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de dicha Ley.

De entre los medios de valoración regulados en el apartado 1 del mencionado artículo 57, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se encuentran, en la letra b) la "Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", en la letra c) los "Precios medios en el mercado", ambos medios utilizados para la realización de comprobaciones de valor masivas, y, en la letra e), el "Dictamen de peritos de la Administración", medio idóneo para las comprobaciones de valor más selectivas.

Aparecen además de los medios mencionados anteriormente, los regulados en las letras f) "Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", en la letra g) "Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria" y en la letra 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".

En todo caso, se amplía el abanico de medios de valoración, fundamentalmente aplicables a la transmisión de bienes inmuebles a los efectos de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones.

Lo cierto es que la declaración de valores inferiores a los reales lleva aparejado efectos negativos en los siguientes impuestos fundamentalmente: en los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, al favorecer la ocultación de plusvalías por el transmitente; en los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, porque se tributa por un valor inferior al realmente satisfecho y logrado por el adquirente, respectivamente.

El fin principal de las actuaciones administrativas de valoración no debe ser la rectificación de valores mediante comprobaciones individualizadas, sino la prevención del fraude, fomentando la práctica de declaraciones de valores ajustadas a la realidad, a través del asesoramiento y el suministro de la información necesaria.

Con esta finalidad, se pone a disposición de los contribuyentes el suministro de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles. Este suministro de información lo efectúa la Consejería de Economía y Hacienda mediante un sistema de valoración basado en los precios medios de mercado para la determinación del valor de los inmuebles de naturaleza rústica, los vehículos comerciales e industriales ligeros y la obra nueva y la estimación por referencia para determinadas fincas urbanas, que está a disposición de todos los ciudadanos a través del Portal Tributario del Gobierno de Extremadura (www.gobex.es) y en las oficinas de todos los órganos que desempeñan funciones de aplicación de los tributos.

La Comunidad Autónoma de Extremadura ha publicado las siguientes disposiciones que resultan de aplicación a las transmisiones y adquisiciones de determinados bienes inmuebles y vehículos usados y a las declaraciones de obra nueva que se realicen durante el ejercicio 2014:

- a. Orden de 18 de diciembre de 2013 por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los impuestos sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, que se devenguen en el año 2013, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención.
- b. Orden de 18 de diciembre de 2013 por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza rústica, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, que se devenguen en el año 2013, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención.
- c. Orden de 18 de diciembre de 2013, por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor real de los vehículos comerciales e industriales ligeros usados, a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, que se devenguen en el año 2013 y que no figuren en las tablas de precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

- d. Orden de 4 de diciembre de 2013, por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor real de coste de la obra nueva de determinados bienes inmuebles, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para los hechos imponible que se devenguen en el año 2013, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención.

Estas disposiciones desarrollan los medios de valoración establecidos en las letras b) y c) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. La publicación de estos valores permite alcanzar varios objetivos:

- ❖ Disponer de un criterio de valoración objetivo, común y homogéneo en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la aplicación de los tributos cedidos.
- ❖ Servir como medio de comprobación de valores de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones, para todos los bienes susceptibles de valoración, y
- ❖ Facilitar a los interesados el valor de los bienes inmuebles, en los casos de la publicación de valores relativos a los bienes de naturaleza urbana y rústica, objeto de adquisición o transmisión, para hacer efectivo el ejercicio del derecho reconocido en los artículos 34.1.n) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 76 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.
- ❖ Proporcionar a los interesados el valor real de coste de la obra nueva que se declare y el valor real de los vehículos usados industriales y comerciales ligeros, para hacer efectivo el ejercicio del derecho a la información reconocido en el artículo 87 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Además, el artículo 73 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, reconoce eficacia jurídica a los valores establecidos por otra Comunidad Autónoma para los bienes inmuebles situados en su territorio, en virtud de alguno de los medios de comprobación de valor incluidos en el artículo 57.1 de la Ley 28/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y podrá aplicar dichos valores a los efectos de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, corresponde al Servicio de Valoraciones realizar los estudios de mercado pertinentes para determinar:

- a. Los coeficientes multiplicadores del valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, que relacionen el valor catastral con el valor de mercado, entendido éste como el valor real.
- b. Los precios medios en el mercado para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza rústica, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- c. Los precios medios en el mercado para estimar el valor real de los vehículos comerciales e industriales ligeros usados, que no figuren en las tablas de precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda.
- d. Los precios medios en el mercado para estimar el valor real de coste de la obra nueva de determinados bienes inmuebles, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Respecto a las actuaciones concretas de valoración de bienes que soliciten las oficinas gestoras y liquidadoras, por técnicos del Servicio de Valoraciones con título adecuado a la naturaleza de los bienes, se realizará la comprobación de los valores declarados de los bienes rústicos y urbanos. En relación con estos últimos, la valoración se dirigirá especialmente a aquellos bienes que tengan la calificación de solares y terrenos, edificios en división horizontal y edificios en obra nueva cuando se aparten de los valores publicados.

Por último, en relación con este área conviene hacer mención al procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 135 de la Ley General Tributaria, es el medio que pueden utilizar los interesados para corregir los valores comprobados por la Administración a través de los medios señalados en el artículo 57 de dicha ley.

Pues bien, mediante la Orden de 16 de diciembre de 2011, por la que se establecen los honorarios estandarizados de los peritos terceros designados para intervenir en las tasaciones periciales contradictorias, se ha dado una solución al problema que se plantea por la diversidad de los emolumentos que cobran estos profesionales, de manera que la fijación de unas cuantías asumibles facilitan el ejercicio del derecho de los contribuyentes a promover la tasación pericial contradictoria.

4. GESTIÓN TRIBUTARIA.

Corresponde a Gestión Tributaria realizar las actuaciones de verificación, comprobación y control de los obligados tributarios.

Se actuará sobre todos los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Extremadura, tanto cedidos como propios, y las actuaciones que desarrollarán los órganos de gestión tributaria en materia de control serán, entre otras, las siguientes:

1. Formación y mantenimiento del censo de contribuyentes.
2. La comprobación de los distintos elementos de la obligación tributaria, y de aquellos datos con relevancia fiscal que pudieran dar lugar a la apertura de un procedimiento de comprobación limitada o de verificación de datos. Asimismo, se controlará también el adecuado cumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones.
3. Se continuarán las gestiones para poner en marcha en la Comunidad Autónoma el sistema (ya ensayado en otras Comunidades Autónomas) para determinar el valor de los bienes inmuebles a efectos de los Impuestos cedidos, proveniente del Catastro, que convivirá con el actual valor catastral. Este novedoso sistema de precisar el valor de los bienes transmitidos y, en definitiva, la base imponible, va a suponer:
 - a. Que todo ciudadano pueda conocer en cualquier momento el valor que tiene asignado su inmueble (sea rústico, urbano, adopte la forma de solar, etc.), ante o para la realización de cualquier transmisión. Conocimiento que se tendrá con una simple consulta en la aplicación que, a estos efectos, habilite Catastro.
 - b. La seguridad jurídica para el ciudadano de que ese valor del inmueble no va a experimentar un incremento con ocasión de la tramitación del procedimiento que corresponda iniciar.
 - c. Un notable descenso de la conflictividad, con la consiguiente reducción en el número de procedimientos de revisión que tengan por objeto discrepar de la valoración.
 - d. Una mayor y deseable rapidez en la terminación de los procedimientos, que beneficiará tanto a la Administración como al ciudadano.
 - e. La rapidez en la obtención de ese valor, directamente desde Gestión, y en la comprobación y determinación de la base imponible como elemento de la obligación tributaria.
4. En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se llevarán a cabo las siguientes actuaciones:
 - a. El examen y comprobación de herencias no declaradas. En esta materia ha sido decisiva la incorporación de Gestión Tributaria para abordar todos los supuestos planteados y erradicar de la sociedad la creencia, pero también la realidad, de total impunidad para la mayoría de quienes dejaban prescribir las herencias en las que eran interesados.

Esta tarea supone, además, y de manera complementaria, la utilización de forma masiva del régimen sancionador en todos los casos en que se detecte infracción tributaria.

De esta forma se intentará inculcar en el ciudadano que su deber de contribuir es una realidad que está supervisada, en todo momento, por la Administración Tributaria.
 - b. Se comprobará que se han declarado todos los bienes y derechos que integran la masa hereditaria y su valor. No basta con asegurar que el ciudadano contribuya, es necesario, además, que lo haga debidamente, es decir, en toda su extensión. El descubrimiento de bienes no declarados llevará aparejada la aplicación del régimen sancionador, cuando sea procedente.
 - c. La comprobación, en relación con hechos imponderables sucesivos, de aquellos expedientes en los que puedan detectarse acumulación de donaciones entre sí, o en relación con sucesiones posteriores.
 - d. La comprobación detallada de que se tiene derecho a los beneficios fiscales que han sido aplicados por el contribuyente, o cuya aplicación se solicita a la Administración.

En especial, se comprobará:

 - ❖ La concurrencia de los requisitos establecidos para gozar de los diferentes beneficios fiscales, prestando concreta atención a los establecidos por la normativa autonómica extremeña.
 - ❖ La existencia y titularidad de la explotación agraria, a efectos de aplicar la reducción contenida en la Disposición adicional cuarta de la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
 - ❖ La condición de ser primera vivienda habitual, y de que se convertirá en tal dentro de los plazos establecidos en la Ley, en el caso de reducciones por donación de vivienda habitual y por donación de dinero o de solar para adquirir o construir, respectivamente, vivienda habitual por el donatario.
 - ❖ La cuantía del patrimonio preexistente, en las reducciones sobre la base imponible cuando se invoque una masa hereditaria igual o inferior a 600.000 euros.
 - a. Comprobación de la correcta aplicación de los puntos de conexión. Especialmente importante resulta en este Impuesto de Sucesiones y Donaciones la exacta aplicación de los puntos de conexión, por lo que la Administración debe procurar evitar su uso inadecuado, cuando con ello se busca, directa o indirectamente, una finalidad claramente defraudatoria.
5. Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se emprenderán, entre otras, las siguientes actuaciones:
 - a. Se llevará a cabo el examen detallado de su delimitación con el IVA. En especial, en materia de tráfico inmobiliario, donde cobra gran interés la comprobación de la correcta aplicación de la renuncia a la exención del IVA, establecida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En general, se supervisarán las operaciones que han tributado por IVA, por entender el contribuyente que aquéllas están sujetas y no exenta a ese impuesto.

- b. Se comprobarán las autoliquidaciones en las que se califiquen los hechos imposables como exentos o no sujetos. Se prestará especial atención a las adquisiciones de valores mobiliarios a las que podría resultar aplicable lo que dispone el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, en cuanto a su consideración como transmisión no exenta de gravamen. Esta actividad cobra especial importancia ante el cambio legislativo que permite sujetar la operación a este Impuesto o al IVA. Una vez detectados por Gestión, se remitirán los expedientes a Inspección para que tramite el oportuno procedimiento, al tener que examinarse la contabilidad de la empresa representada por los títulos valores transmitidos.

Asimismo, se comprobará el cumplimiento de los requisitos necesarios para que las operaciones de reestructuración sean consideradas como no sujetas a la modalidad de operaciones societarias.

En este apartado se analizarán con especial interés las operaciones de préstamo entre particulares.

- c. Se revisarán las autoliquidaciones que se presenten con la aplicación de los tipos de gravamen reducidos aprobados en la normativa autonómica para determinar que su invocación es correcta. Especial atención se prestará a los casos de adquisición de la vivienda habitual, sea o no de protección oficial, y vayan o no acompañadas de la constitución de un préstamo hipotecario. Se trata de supuestos en los que se suele detectar el incumplimiento de algunos requisitos, que impiden la aplicación del beneficio fiscal, y ello, aunque la transmisión venga documentada en escritura pública.
 - d. Por último, en relación con la transmisión de vehículos usados adquiridos por los compraventistas y con ayuda del sistema DEHESA, se determinará el cumplimiento de los requisitos para aplicar la exención del Impuesto o su no sujeción. Del mismo modo, habrá de verificarse el requisito de afección a la actividad para el reconocimiento de las reducciones especiales.
6. En relación con los Tributos sobre el Juego, se realizarán actuaciones de verificación y comprobación sobre la tributación de las empresas de juego, relativas a la Tasa Fiscal sobre el Juego en sus diversas modalidades para casinos, bingos, máquinas recreativas con premio o de azar y las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.
7. Por lo que se refiere a los Tributos Propios, se realizarán la verificación y comprobación de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas, así como las actuaciones dirigidas al mantenimiento de los datos censales de los obligados tributarios. Específicamente, en relación con el canon de saneamiento se llevará a cabo la comprobación sobre las entidades suministradoras cuya actividad no haya sido declarada a la Administración y sobre las que hayan omitido alguna declaración o que hayan presentado autoliquidaciones erróneas. Se comprobará la correcta aplicación de los beneficios fiscales establecidos en la normativa reguladora de este tributo por parte de los contribuyentes.
- Será objeto de especial atención la gestión de las entidades suministradoras cuya facturación semestral supere 1.000.000 de euros.

5. RECAUDACIÓN.

La gestión recaudatoria afecta a todos los tributos y demás ingresos de derecho público cuya recaudación tiene encomendada la Comunidad Autónoma de Extremadura y las principales actuaciones que deben desarrollar los órganos de recaudación son las siguientes:

1. El mantenimiento del procedimiento automatizado de compensación de créditos y deudas en período ejecutivo e impulsar este mismo mecanismo de compensación entre créditos y deudas en período voluntario resultantes de acuerdos de aplazamientos y fraccionamientos cuando se concedan con dispensa de garantías.
2. La potenciación del control y seguimiento de la gestión de los aplazamientos y fraccionamiento de pago, evaluando la deuda así recuperada.

Se adoptarán medidas para la minoración de los plazos de resolución de los expedientes de aplazamientos y fraccionamientos, agilizando la contracción de las deudas tributarias.

3. La mejora del tratamiento de la información y los resultados de la gestión de las actuaciones derivadas del cumplimiento de las cláusulas del Convenio para la recaudación ejecutiva suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
4. El fortalecimiento de la coordinación con los Organismos Autónomos de Recaudación, en el marco de las previsiones contenidas en los Convenios de Recaudación suscritos con las Diputaciones para la mejor y más eficaz tramitación de los expedientes gestionados al amparo de los mismos.
5. El impulso de las actuaciones de recaudación en el ámbito de la derivación de responsabilidad.

Se incluyen en este apartado tanto las actuaciones de derivación de responsabilidad, en los supuestos previstos en la normativa tributaria, como aquellos otros supuestos de derivación de responsabilidad previstos en la normativa específica, cuando se trate de deudas de derecho público no tributarias.

6. La revisión de la situación patrimonial de aquellos deudores que hayan sido declarados fallidos, y sus créditos incobrables, a fin de detectar supuestos de solvencia sobrevenida.
7. El reforzamiento de la adopción de medidas cautelares como medio de asegurar el cobro de las deudas tributarias liquidadas en los casos en los que se prevea la existencia de riesgo recaudatorio, intensificando la coordinación entre los órganos inspectores y los de recaudación.
8. El fomento del intercambio de información con la AEAT a fin de gestionar más eficazmente las facultades de embargo de sueldos y salarios así como de créditos y control de las situaciones concursales comunicadas por los juzgados mercantiles en los que la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura comunica la existencia de deudas de los obligados tributarios pendientes de cobro.
9. El impulso de las actuaciones de embargo de bienes y derechos, principalmente saldos en cuentas corrientes y devoluciones de la AEAT.
10. La agilización de la ejecución de avales depositados en garantía del cobro de las deudas que, una vez notificada la providencia de apremio, hayan resultado impagadas.
11. La puesta en marcha de la incoación de procedimientos sancionadores vinculados a la actuación de los órganos de recaudación.
12. El control de los pagos en especie de las deudas en aquellos tributos en los que así esté previsto.
13. La agilización del control del cumplimiento de los requisitos para gozar del derecho a la devolución de los importes soportados por el canon de saneamiento, así como la tramitación de la devolución.
14. La reducción de los plazos de resolución de los recursos de reposición interpuestos contra los actos de gestión recaudatoria.
15. El impulso de la gestión del cobro de las costas judiciales.
16. El seguimiento especial de las deudas de importe superior a 100.000 euros.
17. La extensión de la presentación y el pago telemático de autoliquidaciones a todos los impuestos gestionados por la Junta de Extremadura.
18. La intensificación de las gestiones con las entidades de crédito para que se incorporen como entidades colaboradoras al pago telemático.

GALICIA

RESOLUCIÓN DE 16 DE MAYO DE 2014, DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE GALICIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LOS CRITERIOS GENERALES DEL PLAN GENERAL DE CONTROL TRIBUTARIO 2014.

(...)

Directrices del Plan general de control tributario de 2014:

El Plan de control tributario de la Agencia Tributaria de Galicia para el año 2014 está compuesto por las directrices generales, en las que se definen las principales áreas de riesgo así como las líneas generales de actuación que corresponden y los planes de gestión tributaria, inspección tributaria y recaudación, que conforme a lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley general tributaria (en adelante LGT), tienen carácter reservado, fijándose en cada uno de ellos las líneas de actuación a ejecutar y los objetivos a alcanzar por cada una de las citadas áreas.

Por tanto, en la configuración del Plan de control, continuando con la línea iniciada el año anterior, se han tenido en cuenta la nueva organización de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Galicia para el control de los tributos derivada de la entrada en funcionamiento de la Agencia Tributaria de Galicia.

El Plan general de control tributario se desarrollará tomando como base la distinción entre actuaciones de control preventivo y actuaciones de control posterior.

En las primeras se incluirán fundamentalmente las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios y las de colaboración social. En las segundas, máximo exponente de la lucha contra el fraude fiscal, se distinguen tres bloques de actuaciones: control extensivo o de carácter masivo, persiguiendo someter a control la totalidad de las declaraciones presentadas; control intensivo (selectivo) e investigación, dirigidas al descubrimiento y regularización de las formas más graves y complejas de fraude fiscal; y la gestión recaudatoria.

Éstas serán, en definitiva, el reflejo del plan anual de acción de la Agencia Tributaria de Galicia, así como de sus objetivos e indicadores.

En el ejercicio de las actuaciones anteriores, tendrá atención prioritaria la calidad de la información como herramienta de control, lo que exige la evolución, continua mejora y ampliación de las herramientas y aplicaciones informáticas propias de la Agencia, de forma que permita realizar el control del cumplimiento tributario de manera más eficaz y eficiente. La labor investigadora corresponderá fundamentalmente al Área de Inspección Tributaria, sin perjuicio de que una vez detectados los incumplimientos, se proceda a su regularización a través del control extensivo realizado por las áreas de Gestión Tributaria e Información y Asistencia en aras de una actuación más eficaz y eficiente, utilizando siempre el procedimiento tributario más adecuado y el personal más especializado en función del riesgo fiscal objeto de control.

El presente plan anual de control tributario da cabida a las actuaciones específicas y de carácter reservado que se están desarrollando por las áreas de Gestión e Inspección en el marco del plan especial iniciado con motivo de la aprobación de los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma para 2014, y que tiene por objetivo lograr un incremento de los ingresos tributarios en una cuantía de 50 millones de euros.

Con este plan se da cumplimiento a la obligación legal de establecer una planificación anual de las actuaciones de control que deben llevar a cabo las administraciones tributarias y, asimismo, se complementa el plan especial que se está desarrollando en el marco de las actuaciones de reforzamiento de los ingresos públicos autonómicos, que, en definitiva, constituyen una parte importante de la financiación de los servicios públicos fundamentales prestados por la Comunidad Autónoma de Galicia.

En consecuencia, las directrices del Plan anual de control tributario se estructuran en los siguientes ámbitos:

I. CONTROL PREVENTIVO.

1.1. Información y asistencia a los obligados tributarios.

Las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios son las reflejadas en la sección 2ª del capítulo I del título III de la Ley general tributaria, como obligación de la Administración tributaria tendente a fomentar el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales y a evitar el fraude fiscal. Dentro de esta categoría se incluyen aquellas actuaciones de control

dirigidas a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas antes de su comisión. En este sentido la apuesta de la Agencia Tributaria de Galicia por la información y asistencia quedó patente con la creación del Área de Colaboración Social, Información y Asistencia, tanto a nivel central como periférico. Esta área mantendrá y mejorará, tanto la información existente en su página web, como los programas de ayuda para la confección de autoliquidaciones y gestión de trámites existentes en su oficina virtual dotándola con nuevas funcionalidades. En especial, se seguirá aumentando la colaboración social con las administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, sobre todo con aquellos sectores que asesoren o intermedien en las operaciones de las que puedan derivarse obligaciones tributarias, firmando, en su caso, los correspondientes convenios de colaboración. En este último aspecto, se profundizará en la colaboración e intercambio de información que permitan mejorar las labores de información y asistencia.

Con objeto de fomentar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales mediante la reducción de los costes indirectos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de contribuir a la seguridad jurídica, se intensificarán las siguientes áreas de actuación:

- ❖ Actuaciones vinculantes para la Administración, entre las que destaca la publicación de los precios medios en el mercado de determinados inmuebles rústicos y urbanos situados en la Comunidad Autónoma de Galicia.
- ❖ Empleo de medios electrónicos, informáticos y telemáticos. En esta línea, la centralización de los impuestos propios, de las tasas fiscales sobre el juego y del impuesto sobre el patrimonio descansa sobre la obligación de pago y presentación electrónicos a través de la Oficina Virtual Tributaria, obligación sustentada por la cualificación de los obligados tributarios llamados a satisfacerlos y con la finalidad última de reducir los costes indirectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias y el acercamiento de la Administración tributaria.
- ❖ Programas de comunicación que fomenten la conciencia fiscal colectiva de los ciudadanos.

1.2. Colaboración e intercambio de información.

En este ámbito, además de consolidar y mejorar la colaboración e intercambio de información ya implantada en periodos previos, se intensificarán las labores de captación de información destinadas a la obtención de los datos tributarios necesarios para la toma de decisiones sobre la realización de actuaciones de control.

Como en años precedentes, la colaboración y el intercambio de información se llevarán a cabo, principalmente, con los siguientes organismos:

- ❖ Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT): estableciendo una planificación coordinada de actuaciones e intercambio de información, dentro de las líneas establecidas en las directrices generales del Plan anual de control tributario y aduanero de 2014 de la AEAT, en su apartado III, «Colaboración entre la Agencia tributaria y las administraciones tributarias de las comunidades autónomas», actuaciones conjuntas de las que se puedan derivar, como en los años anteriores, diligencias de colaboración mutua en relación con todas las operaciones y los negocios jurídicos con trascendencia tributaria.

Se reforzarán los intercambios de información entre la AEAT y la Agencia Tributaria de Galicia en los supuestos contemplados en los artículos 95.1.b) de la Ley general tributaria con base en los acuerdos que se adopten en el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria. El objetivo es suministrar periódicamente la información con trascendencia tributaria con la finalidad de mejorar la asistencia a los obligados tributarios y potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida. Todo ello con independencia de que dicha información obre en poder de otros órganos, entes u organismos de sus respectivos ámbitos territoriales, ya que tanto la AEAT como la Agencia Tributaria de Galicia, al amparo de lo dispuesto en la cláusula novena del Acuerdo de 9 de abril de 2013 del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria en el que se establecen las condiciones generales para el intercambio de información, se comprometen a llevar a cabo cuantas actuaciones sean necesarias para recabar de los mismos la información acordada.

- ❖ Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles y Colegio Notarial: para el intercambio de información sobre operaciones susceptibles de tributar en el ámbito de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Galicia. En este marco, el Convenio de colaboración entre la Xunta de Galicia, el Consejo General del Notariado y el Ilustre Colegio Notarial de Galicia para la aplicación de las nuevas tecnologías en la gestión tributaria, firmado el 22 de diciembre de 2010, seguirá ofreciendo la información necesaria para la verificación de las operaciones realizadas y su tributación. En este sentido, se seguirá profundizando en el desarrollo de aplicaciones informáticas que combinen ambas fuentes de información y permitan de una manera automatizada, detectar con fiabilidad los supuestos de incumplimientos tributarios, mediante una selección adecuada de contribuyentes, mejorando de esta forma la eficiencia en la acción comprobadora.
- ❖ Dirección General del Tráfico: la información que figura en el Registro General de Vehículos, como registro público, es de gran relevancia para la aplicación de los tributos cedidos, tanto para la comprobación de hechos o bases imponibles no declarados como para la verificación de la procedencia de beneficios fiscales, en particular, los relativos a la actividad de compra venta de vehículos usados. El año 2014 será el primero de aplicación del convenio suscrito entre la Dirección General de Tráfico y la Agencia Tributaria de Galicia en materia de intercambio y la cesión mutua de los datos necesarios para el desarrollo de las funciones y el ejercicio de las competencias que tienen encomendadas.

- ❖ Dirección General del Catastro: la información contenida en el Catastro Inmobiliario resulta de gran importancia, sobre todo para la aplicación de los tributos de base patrimonial, ya que a través del mismo se pueden detectar bienes no declarados o que determinan la obligación de declarar en el impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones, así como verificar los cambios de titularidad que pueden dar lugar a hechos imposables en el impuesto sobre donaciones o en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante ITP-AJD). Además se fomentará la coordinación con el Catastro para la determinación de los elementos de los bienes inmuebles que influyen en la determinación del valor real de los mismos, sobre todo en aquellos tributos que toman esta cuantía como base imponible.
- ❖ Administraciones tributarias de tributos locales: reviste gran importancia la colaboración y suministro de información entre los organismos que gestionan tributos locales y autonómicos. Es patente la conexión entre determinados tributos que gestionan ambas administraciones, y la utilidad de compartir la información de que disponen. La Agencia Tributaria de Galicia continuará durante 2014 fomentando este intercambio de información mutuo.
- ❖ La propia administración pública gallega y otras administraciones públicas, en especial el Estado, las comunidades autónomas y corporaciones locales, en relación con los datos que posean u operaciones en las que intervengan y que tengan efectos tributarios: relación de fallecidos, ventas de bienes, otorgamiento de concesiones, autorizaciones, declaraciones responsables, comunicaciones y operaciones reguladas o autorizadas por esos organismos con trascendencia tributaria, datos medioambientales, etc.

2. CONTROL POSTERIOR.

2.1. Control extensivo e intensivo.

Las actuaciones de control extensivo son aquellas desarrolladas por los órganos de las áreas de Gestión Tributaria y de Información y Asistencia, a los que corresponde el ejercicio de las funciones atribuidas a la gestión tributaria en el artículo 117 de la Ley general tributaria. En desarrollo de estas funciones, se efectuarán controles basados en procesos (físicos o informáticos) que se refieren a todas las declaraciones presentadas, aunque también a actuaciones individualizadas, dirigidas a resolver discrepancias, incoherencias o situaciones en las que existen indicios de incumplimientos significativos.

Las actuaciones de control intensivo (selectivo) e investigación comprenden todas las realizadas por el Área de Inspección Tributaria en el ejercicio de las funciones atribuidas a la Inspección tributaria en el artículo 141 de la Ley general tributaria. En particular, se incluyen actuaciones de comprobación e investigación, con objeto de detectar y regularizar los incumplimientos tributarios que revisten mayor dificultad, de obtención de información, de comprobación de valores, de comprobación de beneficios e incentivos fiscales y devoluciones, de comprobación limitada, de informe, análisis y traslado de información y de colaboración con otras áreas de la Agencia y con otras administraciones.

Con carácter general, en las actuaciones de control tributario posterior, se comprobarán las declaraciones tributarias presentadas y se investigarán los hechos imposables no declarados o las obligaciones de información no suministradas. El control se extiende a la comprobación de los diferentes elementos de la obligación tributaria y a su cuantificación.

Como se ha señalado, estas actuaciones de control se realizarán a través de los procedimientos de aplicación de los tributos desarrollados en la Ley general tributaria, utilizando aquel que corresponda en función de la normativa aplicable y de las circunstancias del caso concreto, lo que determinará su asignación a cada una de las áreas en las que se estructura la Agencia.

En estos procedimientos, cobra especial importancia por su implicación en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el procedimiento de comprobación de valores. Éste seguirá desarrollándose en aquellos casos en los que el obligado tributario no haya declarado el valor real del bien o derecho, no haya utilizado los valores publicados por esta administración en las sucesivas órdenes por las que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles rústicos y urbanos situados en la Comunidad Autónoma de Galicia, o, en el supuesto de que el bien objeto de transmisión no se encuentre en el ámbito objetivo de estas órdenes, la valoración previa y vinculante a que se refiere el artículo 90 de la LGT. Para ello utilizará, de los medios a que se refiere el artículo 57 de la LGT, el que más se adapte a las características, tanto del negocio realizado como del bien a valorar.

Para asegurar la correcta aplicación del sistema tributario en el ejercicio 2014, se han establecido, por una parte, unas comprobaciones de carácter general que afectan a todas las figuras tributarias cuya aplicación corresponde a la Agencia Tributaria de Galicia y, por otra, determinadas áreas de riesgo o de atención preferente atendiendo a la naturaleza y características de cada uno de los tributos de referencia, así como al tipo de control a emplear.

2.1.1. Comprobaciones de carácter general.

- ❖ Comprobación de las autoliquidaciones presentadas y su adecuación a los datos en poder de la Administración tributaria, en especial los suministrados por los índices notariales en los casos en que el acto o contrato se hubiese formalizado, o bien los suministrados por la Administración gallega o por otras administraciones.

- ❖ Comprobación del valor real de los bienes y derechos transmitidos.
- ❖ Comprobación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- ❖ Investigación de hechos imposables no declarados y que resulten de la información de que dispone la Administración tributaria o le sea suministrada en el ejercicio del deber de información o colaboración.

2.1.2. Comprobaciones de carácter preferente

- ❖ Investigación de los cambios de titularidad, sobre todo a partir de la información existente en varios registros, de bienes inmuebles, muebles de importante valor, constitución de concesiones o autorizaciones administrativas que impliquen otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o atribución del uso privativo o aprovechamiento especial del dominio o uso público, constitución de arrendamientos de fincas urbanas o derechos reales de garantía, adjudicaciones en subastas públicas, así como las que se deriven de obligaciones de información establecidas con carácter general, en especial la relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero o la declaración especial. A estos efectos resulta esencial la colaboración entre la Agencia Tributaria de Galicia y la AEAT en la selección de contribuyentes, teniendo en cuenta que los datos obtenidos de las actuaciones de comprobación e investigación de los impuestos estatales gestionados por la AEAT, en especial el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF), pueden implicar consecuencias, sobre todo en el impuesto sobre el patrimonio. Además, se profundizará en la explotación de otros supuestos de suministro de información para la lucha contra el fraude tanto en vía de gestión como de recaudación, como son los datos contenidos en los modelos informativos 170 «Declaración anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito» y 189 «Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas».
- ❖ Investigación de la información de la que dispongan otros órganos administrativos de relevancia para el control tributario, como por ejemplo, la suministrada por los órganos competentes en materia de juego, en materia de medio ambiente, industria, energía y aguas o por los órganos gestores de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Galicia, a efectos del control de los tributos sobre el juego, la imposición medioambiental y las citadas tasas y precios, tanto en lo que se refiere a la detección de hechos imposables no declarados como a la comprobación del cumplimiento de los requisitos para gozar de beneficios fiscales, ya sean exenciones, bonificaciones o deducciones, en especial en colaboración con la AEAT, cuando dichos beneficios fiscales estén relacionados o determinados por las capacidades económicas de los usuarios de los servicios gravados.
- ❖ Comprobación del cumplimiento de los requisitos para gozar de beneficios fiscales, en especial, las reducciones en la base imponible o deducciones en la cuota referidas a empresas y vivienda o para fomentar la constitución o adquisición de empresas, tanto de las condiciones a cumplir en el momento del devengo, como de los comportamientos posteriores a que obliga la norma, en especial los requisitos previstos en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, el artículo 108 de la Ley del mercado de valores, los tipos reducidos para fomentar la adquisición de viviendas y la transmisión de vehículos de transporte usados a favor de empresarios que tienen como actividad habitual la compraventa de vehículos.
- ❖ Verificación de las operaciones realizadas por empresarios a efectos de la delimitación de su tributación por este impuesto o por el impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA), en especial la verificación del cumplimiento de los requisitos para la renuncia a la exención en este último impuesto, así como su correcta tributación por el tipo incrementado del impuesto sobre actos jurídicos documentados (en adelante IAJD).
- ❖ Verificación de la presentación de los documentos mercantiles que realizan función de giro en el impuesto sobre actos jurídicos documentados.
- ❖ Comprobación de deslocalizaciones por simulaciones de cambios de residencia.
- ❖ Comprobación de la masa hereditaria en el impuesto sobre sucesiones, en especial su adecuación con los registros administrativos y fiscales, la comprobación de actos anteriores del causante, la adición de bienes en los supuestos establecidos en la norma y la comprobación de cargas, deudas y gastos, en especial de deudas con personas o entidades con las que exista algún tipo de vinculación.
- ❖ Colaboración con la AEAT para el control de las declaraciones de los premios procedentes del juego y la verificación del cumplimiento de los requisitos para disfrutar de las deducciones de la cuota autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobadas por la Comunidad Autónoma en ejercicio de su competencia normativa, sobre todo en aquellos supuestos en los que se precisa un reconocimiento administrativo previo para disfrutar del beneficio fiscal, mediante la confección de registros de sujetos beneficiarios de los citados beneficios fiscales.
- ❖ Verificación de los ingresos que se produzcan sin presentación de la correspondiente autoliquidación, y, en su caso, inicio de los procedimientos sancionadores oportunos.

2.2. Control en fase recaudatoria.

Por último, las actuaciones de gestión recaudatoria, referidas tanto a las deudas de tributos cedidos y propios, como a los demás ingresos de derecho público y para todos los obligados al pago.

Como señala el artículo 2 de la LGT, el fin primordial de los tributos es obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, de tal forma que de nada valen los procedimientos comprobadores si no se convierten en ingresos para las administraciones. Así se hace necesaria una actuación conjunta de los órganos de recaudación con los órganos con competencia comprobadora, así como con otras administraciones, en especial la AEAT, para determinar con carácter previo la situación patrimonial de los sujetos objeto de comprobación, y de los que puede resultar una cantidad a ingresar, mejorando así los niveles de eficiencia y anticipándose a la situación futura del procedimiento recaudador con el fin de adoptar, en su caso, posibles medidas cautelares.

Las principales líneas de actuación que se desarrollarán son las siguientes:

- ❖ Seguimiento del procedimiento de ingreso mediante las entidades colaboradoras autorizadas, controlando la correcta transferencia de los fondos, así como el envío de los ficheros de información en los plazos establecidos y la correcta validación de los documentos cobratorios presentados por los obligados tributarios.
- ❖ Control y seguimiento de los expedientes de compensación de deudas a entidades de carácter público.
- ❖ Control del sistema de compensación de deudas y créditos.
- ❖ Coordinación con la AEAT en el marco del convenio de recaudación suscrito, con el fin de mejorar la tramitación de los expedientes gestionados.
- ❖ Control y seguimiento de los expedientes de derivación de responsabilidad, dentro del ámbito de todo tipo de deudas de derecho público.
- ❖ Control y seguimiento de los expedientes de aplazamientos y fraccionamientos de pago, de las suspensiones de las garantías de las deudas que se encuentren en período ejecutivo y de los recursos de reposición contra las providencias de apremio y embargo, sobre todo con la finalidad de que estas figuras no sean utilizadas para conseguir dilaciones en los procedimientos o elusiones del pago.
- ❖ Control de las actuaciones de las zonas de recaudación con especial incidencia en las propuestas de insolvencia.
- ❖ Seguimiento de los procesos concursales que contengan deudas gestionadas por la Agencia Tributaria de Galicia, priorizando estas actuaciones en función de la cuantía de las mismas. Este requerimiento se realizará especialmente en los supuestos en los que el proceso concursal concluya con aprobación del convenio, pero también cuando este proceso entre en fase de liquidación.
- ❖ Dentro de los procedimientos de recaudación ejecutiva, implementación de los medios telemáticos de relación con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de Galicia, o de otros tipos de registros oficiales, tanto para la mejora en la obtención de información como para la práctica de los correspondientes embargos.
- ❖ Coordinación con los órganos competentes para la realización de pagos presupuestarios de la Xunta de Galicia con el objeto de la posibilidad de practicar embargos de los derechos de cobro a favor de personas que sean, asimismo, titulares de deudas gestionadas por la Agencia Tributaria de Galicia.
- ❖ Realización de las actuaciones necesarias que posibiliten la colaboración en los procedimientos de enajenación forzosa de bienes inmuebles embargados en otras comunidades autónomas y en el embargo de pagos presupuestarios efectuados por otras comunidades autónomas, aprovechando la entrada en vigor en 2014 de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas del sector público.
- ❖ Control de las renunciaciones a las herencias realizadas por los obligados tributarios que sean deudores de la Comunidad Autónoma de Galicia, por si pudieran perjudicar los intereses de cobro de ésta y con el fin de iniciar en este caso las actuaciones procesales necesarias en la vía civil o penal.



MURCIA

RESOLUCIÓN DE 5 DE FEBRERO DE 2014, DEL DIRECTOR DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE LA REGIÓN DE MURCIA, POR LA QUE SE PUBLICAN LOS CRITERIOS QUE INFORMAN EL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO PARA EL AÑO 2014

I. INTRODUCCIÓN.

El artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señala 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.

La actividad de control tributario de los distintos órganos de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se orienta fundamentalmente a investigar los hechos imposables no declarados por los contribuyentes y, también, a comprobar la veracidad e integridad de lo que éstos han declarado. En el ámbito de Juego, competencia también de esta Agencia Tributaria, la actividad de control administrativo se centra en garantizar que el juego se desarrolle según las autorizaciones concedidas.

La colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el marco de lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cobra un año más una especial importancia.

La elaboración de un documento conjunto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas sobre la líneas generales de colaboración en materia de control tributario se ha convertido en la base de definición de las líneas de actuación para el año 2014, coordinando las tareas de control entre ambas Administraciones a fin de lograr la máxima efectividad en las actuaciones.

Este año, siguiendo con la línea de los anteriores, las actuaciones de control tributario seguirán teniendo especial incidencia en la investigación y comprobación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y del Impuesto sobre el Patrimonio, así como las actuaciones en el ámbito tributario y administrativo del Juego.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, las actuaciones se centrarán fundamentalmente en investigar aquellos contribuyentes que, debiendo presentar declaración por este tributo, no lo hagan, en coordinación con la AEAT.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las actuaciones se realizarán tanto en vía de gestión como de inspección y, en particular, este año la investigación se dedicará preferentemente a aquellas herencias no presentadas a declarar, así como también a la comprobación de la corrección o no de los beneficios fiscales aplicados por los contribuyentes, regulados tanto en la normativa autonómica como estatal.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las actuaciones se centrarán de forma preferente en la comprobación de contribuyentes que han renunciado indebidamente a la exención del artículo 20.2 de la Ley del IVA, y en general todas aquellas actuaciones que se deriven de una aplicación indebida del IVA en detrimento de la tributación por ITPAJD. También será objeto de una especial atención las operaciones que tributan a tipos reducidos por este Impuesto, en aplicación de la normativa autonómica. Y se reforzarán los mecanismos de control derivados de la explotación informática de los datos obtenidos por suministro de información por parte de los fedatarios públicos.

También, se continúa con las actuaciones tendentes a la comprobación de aquellas operaciones que puedan verse afectadas por la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Por último, se continuará la línea iniciada en el ejercicio anterior de control de la efectiva tributación de las operaciones de compraventa de metales preciosos por parte de los titulares de los establecimientos dedicados a esta actividad.

En materia de fiscalidad del Juego, las actuaciones se centrarán especialmente en verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles para la correcta aplicación por los contribuyentes de las bonificaciones autonómicas establecidas en la Tasa Fiscal sobre el Juego. En el ámbito de intervención administrativa en materia de juego, la actuación se centrará en verificar la identidad entre las autorizaciones administrativas concedidas y el desarrollo del juego en los locales autorizados a tal efecto, así como la actuación contra las distintas formas de juego no autorizado. Asimismo, se comprobará la efectiva retirada de los locales, de las máquinas en situación de baja temporal.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las actuaciones se centrarán en suministrar información a la AEAT relativa a las deducciones autonómicas para su tratamiento masivo dentro de los procedimientos de gestión de este tributo, habida cuenta que esta Administración no tiene competencia en materia gestora del mismo.

Se mantienen, también, las actuaciones en materia de impuestos medioambientales, dirigidas a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como las referidas al control de la gestión de las tasas regionales a fin de comprobar su exacción por las distintas unidades administrativas. Todo ello se realiza de conformidad con el ámbito competencial definido para estas materias en la normativa regional.

Por último, en fase recaudatoria, además de continuar con las líneas del ejercicio anterior destinadas a mejorar el aseguramiento y efectividad del cobro de las deudas tributarias, se incorpora como novedad para el presente ejercicio, la verificación del cumplimiento por las entidades colaboradoras de recaudación, de las obligaciones de rendición de los cobros en los plazos establecidos y la correcta validación de los documentos de ingreso presentados por los contribuyentes.

2. PLANES PARA EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Las actuaciones en este impuesto cobran una especial importancia a raíz de su restablecimiento mediante Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, para los ejercicios 2011 y 2012, y para 2013 por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, ampliado recientemente a 2014 por la Ley 22/2013 de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2014, lo que justifica la realización de actuaciones de control sobre los no declarantes de los dos primeros ejercicios indicados.

Por ello, en este tributo se distinguen dos líneas de actuación:

2.1.- Plan de no declarantes y declarantes con discrepancias en el patrimonio declarado.

Respecto de los no declarantes, se realizarán actuaciones en vía de gestión y de inspección para requerir la presentación de las declaraciones. La determinación de los presuntos incumplidores de la obligación de declarar se realizará mediante la utilización de los datos imputados obtenidos a partir de las aplicaciones informáticas diseñadas a tal efecto.

Respecto de los contribuyentes en los que se detecten diferencias relevantes entre el patrimonio declarado y el imputado por las bases de datos, se realizarán actuaciones tanto en vía inspectora como gestora tendentes a la regularización de tales discrepancias.

2.2.- Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Fundamentalmente, se llevarán a cabo actuaciones en vía de inspección de forma coordinada entre la AEAT y las Unidades de Inspección de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia. A tal efecto, ambas Administraciones tributarias continuarán colaborando en los procedimientos de selección, centrados fundamentalmente en el cruce de la información sobre la titularidad de bienes y derechos y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a hacerlo.

3. PLANES PARA EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Se definen los siguientes planes de actuación en este tributo:

3.1.- Plan de no declarantes y con discrepancias.

Respecto de los no declarantes, y mediante el cruce de la información contenida en los sistemas de información tributaria, se realizarán requerimientos para subsanar tal deficiencia. Las unidades de Inspección realizarán también las correspondientes actuaciones para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes en los que se haya detectado una desviación significativa entre el patrimonio del causante y las declaraciones efectuadas por los contribuyentes.

3.2.- Plan de revisión de las reducciones del artículo 20.2 de la Ley 29/1987.

Este plan tiene como objetivo comprobar y verificar que se han cumplido las condiciones para aplicar las reducciones de la base imponible establecidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987. A tal efecto, se realizarán los correspondientes requerimientos para justificar la aplicación de tales reducciones, procediendo las unidades de Inspección o las unidades de Gestión, en función del importe de la base de reducción, a la regularización de las situaciones tributarias que procedan.

3.3.- Control de las reducciones y deducciones autonómicas en la modalidad de Sucesiones y Donaciones.

Este plan tiene como objetivo comprobar y verificar que se han cumplido las condiciones para aplicar las reducciones en la base imponible establecidas en la normativa autonómica vigente. A tal efecto, se realizarán los correspondientes requerimientos para justificar la aplicación de tales reducciones, procediendo las unidades de Inspección o las unidades de Gestión, en función del importe de la base de reducción, a la regularización de las situaciones tributarias que procedan.

Asimismo, se llevarán a cabo por las unidades de Gestión la verificación de los requisitos para la aplicación de la deducción en la cuota, en la modalidad de Sucesiones, vigente para el grupo II de parentesco hasta su extinción por la Ley 6/2013, de 8 de julio.

3.4.- Plan de control de ingresos sin presentación.

Se formularán los correspondientes requerimientos y, en su caso, se iniciarán los correspondientes expedientes sancionadores, cuando el sistema de información de cobros ponga de manifiesto la existencia de ingresos efectuados por autoliquidaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que exista constancia de la presentación de la correspondiente autoliquidación.

3.5.- Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La colaboración en este tributo se materializará en las correspondientes diligencias de colaboración para la revisión por la AEAT, si procede, de la tributación por IRPF.

También, será objeto de esta colaboración cualquier otra información relevante remitida por la AEAT, al objeto de comprobar o investigar actos o negocios que supongan la realización de hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. PLANES PARA EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Dentro de este impuesto se distinguen los siguientes tipos de actuaciones:

4.1.- Plan de no declarantes.

Respecto de los no declarantes, se realizará los correspondientes requerimientos tendentes a regularizar la situación tributaria del contribuyente, derivados de los cruces informáticos entre las bases de datos tributarias y los índices trimestrales remitidos por los Notarios.

4.2.- Plan de comprobación de la sujeción IVA-ITPAJD.

Régimen de renunciaciones a las exenciones inmobiliarias en el IVA.

El objetivo de este plan es triple: en primer lugar, actuar sobre los contribuyentes que han aplicado la renuncia a la exención al IVA recogida en el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, comprobando que se dan las condiciones subjetivas y objetivas para poder aplicar tal renuncia y que el tipo impositivo aplicado es el correcto. En segundo lugar, comprobar si se cumplen los requisitos exigidos en la normativa autonómica en aquellas operaciones que se hayan aplicado el tipo reducido previsto cuando, pudiéndose renunciar a la exención del IVA, dicha renuncia no se produce. En tercer lugar, el control de las operaciones sujetadas a IVA por el contribuyente y, por tanto, aplicando la modalidad de AJD del tributos, y la verificación de esa sujeción.

4.3.- Operaciones a las que resulta de aplicación los tipos reducidos de ITPAJD aprobados por la normativa autonómica.

A excepción del tipo reducido incluido en el punto anterior, en este tipo de operaciones se revisarán las condiciones de aplicación de estos regímenes de tributación, para comprobar la adecuada tributación por estos conceptos.

4.4.- Plan de hechos imposables no autoliquidados.

Serán objeto de especial atención los hechos imposables no autoliquidados incluidos dentro de un documento que ha sido presentado ante la Administración tributaria regional.

4.5.- Plan de control de ingresos sin presentación.

Se formularán los correspondientes requerimientos y, en su caso, se iniciarán los expedientes sancionadores, cuando el sistema de información de cobros ponga de manifiesto la existencia de ingresos efectuados por autoliquidaciones, sin que exista constancia de la presentación de la correspondiente autoliquidación.

4.6.- Plan de control de declaraciones presentadas telemáticamente.

Se llevará a cabo un control de las declaraciones tributarias presentadas por vía telemática y respecto de las que el órgano gestor no dispone del documento comprensivo del hecho imponible, a fin de constatar la correcta tributación de las citadas operaciones.

4.7.- Puntos de Conexión.

En función de la información ofrecida por los Registradores de la Propiedad, derivada de la obligación formal recogida en el artículo 14.Ocho del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, se procederá a la realización de los cruces necesarios para determinar los ingresos realizados en otras Comunidades Autónomas, y que corresponden a ésta en aplicación de los puntos de conexión.

4.8.- Colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En este caso, la colaboración se materializará en un intercambio de información específico sobre distintos hechos imposables con determinados requerimientos, como pueden ser fincas que superen un determinado importe o con una localización determinada. Asimismo, se prestará especial atención a las rectificaciones de las cuotas soportadas de IVA en operaciones inmobiliarias, para someter esas operaciones a la tributación adecuada por la modalidad de Transmisiones Onerosas.

También, será objeto de esta colaboración cualquier otra información relevante remitida por la AEAT, al objeto de comprobar o investigar actos o negocios que supongan la realización de hechos imposables del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4.9.- Plan de comprobación de la tributación de las operaciones que pueden verse afectadas por la aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

El objetivo de este plan es el análisis de las operaciones referidas a transmisiones de valores, que puedan incurrir en los supuestos de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las condiciones establecidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, a los efectos de verificar su correcta tributación.

4.10.- Comprobación de las operaciones de compraventa de metales preciosos.

Se llevarán a cabo las actuaciones tendentes a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones formales y materiales por parte de los titulares de establecimientos de compraventa de metales preciosos, con respecto a las operaciones de adquisición de este tipo de bienes muebles sujetos al impuesto.

5. PLANES PARA EL CONTROL DEL JUEGO.

En esta área se distinguen dos tipos de actuaciones de control:

5.1.- Plan sobre la tributación del Juego.

Se realizarán actuaciones de comprobación e investigación sobre la correcta tributación en la Tasa Fiscal sobre el Juego de las empresas que desarrollan su actividad en este sector, en concreto de explotación de bingos, casinos y máquinas recreativas y de azar, utilizando los datos que figuran en los sistemas de información tributaria y demás información que se pueda obtener de otros Organismos. De este modo, se comprobará, a efectos de aplicación de la tarifa prevista para la modalidad de Casinos de Juego en la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, el cumplimiento de los requisitos que la condicionan. Dicho control se extiende a la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar, en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la aplicación de las cuotas reducidas, exigibles excepcionalmente para el ejercicio 2013 en virtud de lo dispuesto en la Ley 14/2012, de 27 de diciembre.

5.2.- Plan de actuaciones en materia de control administrativo del Juego.

Las actuaciones de este plan se centrarán en verificar la identidad entre las autorizaciones administrativas concedidas y el desarrollo del juego en los locales autorizados a tal efecto, comprobando que el material empleado en el juego es el homologado y autorizado por la Administración, y que los locales de juego cumplen con las condiciones de autorización concedidas. Por otro lado, se continuará con la actuación contra las distintas formas de juego no autorizado.

Para verificar el cumplimiento de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 14/2013, de 26 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, se comprobará que las máquinas de tipo B en situación de baja temporal han sido retiradas de los locales de juego.

6. PLAN DE CONTROL DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES AUTONÓMICOS.

Las actuaciones en esta área se llevarán a cabo en colaboración con los órganos que tienen atribuidas las competencias en materia de gestión y liquidación de estos impuestos, dependientes actualmente de la Consejería competente en materia de medio ambiente. En los impuestos medioambientales regulados en la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006, se realizarán intercambios de información y cualesquiera otras actuaciones, tanto en vía gestora como inspectora, encaminados a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la normativa reguladora de dichos tributos.

7. PLAN DE CONTROL DE LAS TASAS REGIONALES.

En colaboración con las Consejerías competentes en la materia, se procederá a la comprobación de su efectiva y correcta exacción por las unidades administrativas en las que se desarrollan las actuaciones sujetas a las mismas.

8. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En relación con este tributo, considerando que la Comunidad Autónoma no tiene capacidad de gestión sobre el mismo, las actuaciones de control se realizarán en coordinación con la AEAT, respecto de las deducciones autonómicas, mediante el correspondiente intercambio de información sobre la aplicación de las mismas, en concreto en aquellas que precisan de un reconocimiento administrativo previo (aportaciones a fundaciones).

9. PLAN DE CONTROL DE LA INFORMACIÓN NOTARIAL.

Asociada a la estructura de los índices trimestrales que vienen obligados a presentar los Notarios, se desarrollará una gestión completa de la información que proporcionan, a efectos de controlar las presentaciones de las declaraciones tributarias oportunas, así como el control de los hechos imposables no autoliquidados. Para ello se utilizará la aplicación informática diseñada al efecto, que permita los cruces informáticos precisos para la gestión tributaria de la información contenida en los índices, tanto respecto de los no declarantes, como de la calidad de la información remitida por los Notarios.

Respecto de la obligación formal de los Notarios, regulada en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 19 de octubre de 2006, por la que se aprueba el modelo F01, declaración informativa notarial a efectos tributarios, se introducirán los oportunos filtros en el sistema de información tributaria, para realizar la comprobación automática de las declaraciones realizadas en los supuestos recogidos en dicha Orden.

10. ACTUACIONES EN MATERIA DE RECAUDACIÓN.

Las actuaciones de control en fase recaudatoria se centrarán especialmente en las siguientes líneas:

- ❖ Control de las deudas descargadas de la vía ejecutiva por anulación de la providencia de apremio, asegurando la reanudación del procedimiento en vía voluntaria en breve plazo.
- ❖ Seguimiento de las distintas situaciones que pueden afectar a la efectividad del cobro de la deuda, como suspensiones, notificaciones, etc.
- ❖ Comprobación del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para la aplicación de reducciones en el importe de determinadas deudas y sanciones (recargos únicos y sanciones tributarias), exigiendo con carácter inmediato el importe restante en caso de incumplimiento.
- ❖ Potenciación de los procedimientos frente a responsables y sucesores.
- ❖ Seguimiento de los contribuyentes declarados fallidos mediante cruce con otras fuentes de información, rehabilitando los créditos incobrables cuando se detecte la solvencia sobrevenida de los deudores.
- ❖ Control del pago de las cuotas aplazadas o fraccionadas a su vencimiento a fin de dictar la providencia de apremio con carácter inmediato cuando se incumpla, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.
- ❖ Control del régimen de colaboración en la recaudación por parte de las entidades financieras para verificar el cumplimiento de las obligaciones asumidas frente a la Agencia Tributaria, en especial la transferencia de los fondos y el envío de los ficheros de información en los plazos establecidos, así como la correcta validación de los documentos cobratorios presentados por los contribuyentes.

11. OTRAS LÍNEAS DE ACTUACIÓN.

Con independencia de los planes de control señalados anteriormente, se realizarán actuaciones de control que no se encuadran estrictamente en alguna de esas categorías, ya que de las mismas pueden derivarse actuaciones para más de uno de los planes previstos. En concreto, se realizarán diligencias de colaboración mutua con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en todas aquellas operaciones cuya trascendencia tributaria así lo exija. Asimismo, se profundizará en los intercambios de información y acceso de las bases de datos de ambas Administraciones.

Finalmente, se acometerá cualquier otra línea de colaboración que se acuerde en el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, dentro del marco general de participación en el Plan General de Control Tributario de la AEAT para el año 2014.36

Tribunal Económico Administrativo Central

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

- REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN. RESOLUCIÓN DE 23 DE ENERO DE 2014 36

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Procedimiento Tributario

REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN. RESOLUCIÓN DE 23 DE ENERO DE 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación por el obligado tributario interesado de la documentación previamente requerida por la Administración tributaria como contestación a los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley General Tributaria, formulan las unidades de módulos, suponen, o no, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o investigación.

Tercero. La El artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) prevé:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

(...)

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.”

En conexión con dicho artículo, la Ley incluye entre las obligaciones tributarias formales, en su artículo 29, apartado 2 letra f) la siguiente:

“f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido”.

La obligación de aportar a la Administración información con trascendencia tributaria que recoge el antedicho artículo 93 de la Ley, ha sido desarrollada en el capítulo V (Obligaciones de información) del Título II (Las obligaciones tributarias formales) 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, RGGI), cuyo artículo 30 comienza señalando que:

- “1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.
2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica y en este capítulo.

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante o a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente (...)

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

De los preceptos anteriores, resulta que debe diferenciarse, como ya es tradicional en nuestra doctrina tributaria, entre la obligación de aportar información con trascendencia tributaria por suministro (esto es, información de carácter general, proporcionada en virtud de declaraciones informativas periódicas), obligación regulada en los artículos 31 a 54 bis del RGGI; o por captación (como contestación a requerimientos individualizados de obtención de información formulados por el órgano competente de la Administración tributaria), obligación regulada específicamente en los artículos 55 a 57 del mismo Reglamento.

Y tratándose de estos requerimientos individualizados de obtención de información, debe distinguirse a su vez:

En función de su objeto, entre requerimientos que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido y aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, financieras o profesionales.

Y en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos, coadyuvando a su necesario e imprescindible previo diseño y planificación, o pueden formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado. Esta última distinción tiene relevancia en la medida en que, entre otras diferencias, determina el régimen de recursos. Así, si se trata de un requerimiento relativo a datos o justificantes del propio obligado requerido y se formula en el seno de un procedimiento ya iniciado, este requerimiento, por un lado, no es una actuación de obtención de información, sino que forma parte del propio procedimiento de comprobación, y por otra parte, además no sería impugnabile pues tiene la condición de mero acto de trámite dentro de ese procedimiento de comprobación. Si por el contrario, el requerimiento, efectuado en el curso de un procedimiento ya iniciado, se dirige a un tercero, distinto del obligado objeto de comprobación, para que aquel aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existentes entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sí sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo (artículo 227.1.a) LGT).

Los preceptos transcritos ponen en evidencia la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien. Así indica expresamente el artículo 30.3 in fine del RGGI que “*Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación*”.

Sentado lo anterior, procede examinar a continuación cuáles son las funciones atribuidas a las unidades de módulos, al amparo de las cuales puedan formularse estos requerimientos y con qué alcance.

Así, la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, en su apartado Quinto establece que:

“*Corresponden a las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, respecto a los obligados tributarios con domicilio fiscal en el ámbito territorial de la respectiva Delegación Especial, las siguientes funciones y competencias que no se encuentren atribuidas a ningún otro órgano de Gestión Tributaria:*

a. *La aplicación de los tributos a través de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria establecidos en la normativa legal y reglamentaria y demás disposiciones que sean de aplicación.*

- b. *Las funciones propias de la Inspección de los Tributos respecto de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, y del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas competencias se ejercerán a través de las Unidades de Módulos que podrán radicar en las sedes de las Delegaciones y de las Administraciones, para el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, tanto por parte de los contribuyentes a quienes se aplican como por parte de aquellos otros incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a ella.*
- c. (...)”

En dichas Dependencias, y dentro del Área de Gestión Tributaria se encuadran las Unidades de Módulos. Y a dichas Unidades se les atribuyen en concreto las siguientes funciones:

“La Unidad de Módulos realizará la gestión y el control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas actuaciones comprenderán igualmente las tareas de información y asistencia referidas a dichos contribuyentes:

En particular, tendrá las siguientes funciones:

- ❖ *Mantenimiento del Censo de contribuyentes en los regímenes citados.*
- ❖ *Información y asistencia a los contribuyentes en los regímenes citados.*
- ❖ *Desarrollo del programa de visitas.*
- ❖ *Control de incumplimientos con aplicación del procedimiento de gestión o inspección, según corresponda, incluida la Tramitación de los expedientes de recargos, intereses, sanciones y recursos relacionados con la aplicación de los citados regímenes.*
- ❖ *Tramitación de expedientes de reducción de módulos”.*

A lo anterior se añade que “Las Unidades de Módulos tendrán el carácter de órgano de inspección a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva. Se les atribuyen asimismo las funciones de gestión tributaria necesarias para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes acogidos a este régimen de estimación”, concretándose a continuación que:

“En particular, las Unidades de Módulos ejercerán las siguientes tareas:

- a. *La comprobación e investigación de todos los antecedentes y hechos con trascendencia tributaria para la determinación de los rendimientos sujetos a regímenes de estimación objetiva.*
- (...)
- b. *La comprobación e investigación del cumplimiento de la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta, con motivo del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, así como de su situación respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas.*
 - c. *La comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de regímenes de estimación objetiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
 - d. *La propuesta de las liquidaciones que se deriven de las actuaciones de comprobación e investigación a las que se refieren las letras a), b) y c) anteriores.*
 - e. *La realización, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, de aquellas actuaciones inquisitivas o de información que conduzcan a la correcta aplicación de los regímenes de estimación objetiva.*
 - f. *La propuesta de las liquidaciones provisionales resultantes de la comprobación, en base a las facultades que a los órganos de gestión atribuye el artículo 123 de la Ley General Tributaria, del cumplimiento de las obligaciones fiscales que en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tengan los contribuyentes, acogidos al régimen de estimación objetiva.*
 - g. *La tramitación y, en su caso, la propuesta de resolución de los recursos interpuestos contra actos dictados en relación con sus competencias.*
 - h. *La tramitación de los expedientes y la comprobación de las circunstancias que pudieran dar lugar a una reducción de los índices o módulos.*
 - i. *La formación y conservación de los censos.*
 - j. *La realización de los requerimientos que sean necesarios en ejercicio de sus competencias.*
 - k. *Cualquier otra tarea necesaria para el ejercicio de las competencias establecidas en esta Resolución”.*

De lo anterior se desprende, a los efectos que aquí nos interesan, que las unidades de módulos están facultadas para desarrollar tanto actuaciones de obtención de información como, separadamente, actuaciones de comprobación o investigación, correspondiendo a los requerimientos que en cada caso se formulen, como hemos visto anteriormente, un régimen jurídico distinto.

En otras palabras, si las unidades de módulos lo estiman pertinente y en virtud de las facultades inspectoras contempladas en el citado artículo 141.c) de la LGT, las citadas Unidades puedan realizar actuaciones de obtención de información relacionadas

con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de dicha Ley, pudiendo por tanto requerir información respecto del cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias a los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva, quienes quedarán obligados a su aportación sin que dicho requerimiento de información suponga el inicio de procedimiento tributario alguno sino una mera recopilación de información tributaria.

Cuarto. El TEAR, en su motivación, considera que solicitar información a través de las denominadas diligencias de toma de datos en las que se requiere a los contribuyentes de módulos que aporten información relativa al ejercicio de su actividad, no implica necesariamente el inicio del procedimiento de comprobación. Pero también considera que:

“Ahora bien, si dicho actuar no se limita a la mera toma de datos, sino que por parte de la Oficina gestora además se requiere al contribuyente que aporte documentación justificativa precisa y concreta sobre la base de los datos declarados en la citada toma de datos, considera este Tribunal que las actuaciones de la Oficina gestora sobrepasan la mera solicitud de información, iniciándose con ello un procedimiento de comprobación”.

Este Tribunal Central no comparte esa reflexión, pues en este tipo de requerimientos individualizados de obtención de información formulados por las unidades de módulos, y al amparo de las específicas funciones de control integral que tienen atribuidas sobre los contribuyentes en métodos objetivos de tributación (que es lo que en definitiva es una toma de datos) se puede requerir la aportación de documentación de aspectos concretos que incidan en la tributación del contribuyente sin que quede desvirtuada su naturaleza transformando la actuación de obtención de información en otro tipo de procedimiento.

El propio artículo 93 de la LGT, encuadrado en la Sección 3ª del Capítulo I del Título III, sección que la propia Ley etiqueta como “Colaboración social en la aplicación de los tributos”, siendo la rúbrica del artículo 93 la de “Obligaciones e información” comienza diciendo *“Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o (...)”.*

La información que se está obligado a facilitar a la Administración, dentro de los deberes de colaboración incluye, desde datos, sin más, hasta justificantes de esos datos, y por tanto la Administración puede solicitar la información requiriendo también los justificantes, y todo ello dentro de los deberes de información a que se refiere el artículo 93.

También es clarificador el artículo 55 del RGGI que dispone “1. Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán:

- a. El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.
- b. El período de tiempo a que se refiere la información requerida.
- c. Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición.

Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente.”

Del texto de este precepto no sólo se infiere que la Administración, puede requerir que se facilite determinada información en el ámbito un requerimiento individualizado de información, sino que dentro de ese mismo ámbito puede exigir tener acceso a los justificantes, directamente si son documentos o justificantes que deban estar a su disposición (incluso sin aviso previo) o bien puede solicitar la aportación de los mismos.

En este ámbito, el órgano (en el caso concreto, la unidad de módulos) está legitimado para solicitar los documentos y justificantes relativos a la información requerida en aras de que la información obtenida no esté basada exclusivamente en las declaraciones del interesado sino basada en documentación y por lo tanto aumentando el grado de fiabilidad. De admitir la postura del TEAR, se estaría penalizando la conducta más responsable de un órgano que obtiene datos más sólidos por estar soportados en justificantes (que está autorizado a solicitar tanto por el artículo 93 de la LGT como por el artículo 55 del RGGI) frente al órgano que se limita a solicitar la información sin contraste documental alguno.

No debe olvidarse que los requerimientos de información tienen varias finalidades, siendo una de ellas la de dar información de la configuración económica de sectores concretos que permitan fijar forma más adecuadas de tributación de esos sectores, siendo las unidades de módulos uno de los órganos más involucrados en esa finalidad. El que los estudios posteriores están basados en

datos soportados en justificantes es algo no sólo deseable sino exigible. Es por ello por lo que el requerimiento de datos concretos y de su soporte documental no puede desnaturalizar el requerimiento de información, pues en realidad forma parte de la propia dinámica del proceso de la obtención de la información requerida, y la redacción del artículo 55 RGGI transcrito es una buena manifestación de ello.

Es obvio que una vez obtenidos los datos y los justificantes, de forma legítima, según lo expuesto, pueden ser utilizados unos y otros en procedimientos de regularización, pues no existe norma que prohíba ese uso. Su utilización posterior no interfiere en el requerimiento de información ni en su validez, ni tampoco adelanta el inicio de estos procedimientos al momento de la toma de datos ni al de la aportación de la documentación.

Quinto. La cuestión planteada ya ha sido abordada tanto de forma directa como indirecta por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así, en la Resolución 1460/2011 de fecha 26 de abril de 2012, en un asunto en el que se había practicado un requerimiento de aportación de información al amparo de los artículos 93, 94, 29.2.f y 141.c de la LGT y artículos 30, 55 y 57 del RGGI, afirmamos textualmente:

“(…) toda vez que el requerimiento de información no supone el inicio de actuaciones de comprobación, en las que sí habría que especificar tanto los periodos como los conceptos tributarios sobre los que vaya a versar la comprobación, tal y como exige el artículo 178, apartados 1 y 4 del citado R.D. 1065/2007.”

Pero no sólo no supone el inicio de actuaciones de comprobación, sino que no tienen influencia alguna en otros aspectos sustantivos como es la prescripción; así se advierte en la misma Resolución de este Tribunal arriba invocada:

“En este sentido el artículo 30 del vigente Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, R.D. 1065/2007, relativo a las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone en su apartado 3, in fine que:

“Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.”

Según lo expuesto en el artículo 30,3 “in fine” citado, cabe concluir que la atención de un requerimiento de información puede provocar tanto el inicio de una actuación de comprobación e investigación, como todo lo contrario, que ésta no resulte necesaria. En todo caso ha de tenerse en cuenta que las actuaciones referentes al requerimiento de información, cuya atención se enmarca en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales reguladas en el artículo 29.2.f de la Ley 58/2003, en ningún caso interrumpirían el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con las obligaciones tributarias del contribuyente, tanto principales como accesorias, derivadas de la realización de los diversos hechos imposables regulados por la ley, a las que se refieren los artículos 19 a 28 de la citada Ley 58/2003, General Tributaria.

En sentido similar, el TEAR de Andalucía en Resolución de 6 de noviembre de 2004 (reclamación 11/221/2011 y acumuladas) sostiene la misma conclusión en un caso en el que se había producido un requerimiento de información y un posterior inicio de actuaciones de comprobación. Considera el TEAR de Andalucía que el inicio del procedimiento de comprobación se produce con la notificación de inicio de éste y no con el previo requerimiento de información.

Puede invocarse también la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre 2012 (Rec. 6980/2012) en cuyo fundamento derecho tercero se señala:

“En relación con este extremo, no debemos dejar de recordar que, de acuerdo con la sentencia citada de 3 de noviembre de 2011¹, requerimientos como el enjuiciado quedarían amparados directamente en la potestad y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93, que define la obligación general de facilitar información en unos términos que nuestra doctrina, en atención a la finalidad de obtener información relevante a efectos tributarios, permiten amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración”.

Los términos en los que se expresa el Alto Tribunal no dan lugar a dudas en cuanto a que se refiere a “todo requerimiento” para obtener datos económicos relevantes que “pueden desencadenar en el futuro actuaciones de comprobación”. Es decir, los requerimientos al amparo del artículo 93 de la LGT pueden ser preparatorios de actuaciones de comprobación futuras, actuaciones que tienen sus propias reglas procedimentales, siendo una de ellas el trámite que determina el inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Fijar como fecha de inicio del procedimiento de comprobación o investigación, la fecha de aportación por el obligado tributario interesado de los datos o documentos solicitados en el previo requerimiento, que se circunscribe a actuaciones de obtención de información, supondría considerar como iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, pero sin conocer cuál de los procedimientos posibles, de acuerdo con la normativa aplicable, es el iniciado (bien de comprobación limitada, bien un procedimiento

¹ La sentencia invocada, de 3 de noviembre de 2011, se corresponde con el recurso de casación nº 2117/2009.

inspector). Al no conocerse el procedimiento que queda iniciado, se desconocerían a su vez aspectos esenciales como los plazos máximos de duración que le son aplicables, así como la posibilidad de caducidad (que no es aplicable a todos los procedimientos posibles), e incluso podrían quedar sin definir aspectos competenciales (así, por ejemplo, en función de si se trata de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, son distintas las reglas de atribución de la competencia territorial si iniciado ya el procedimiento el obligado tributario comunica un cambio de domicilio fiscal). Igualmente, se desconocería el alcance del procedimiento, tanto en cuanto a períodos impositivos o de liquidación como a conceptos tributarios, salvo que se considerara que instantáneamente quedan incluidos en el alcance todos los períodos y tributos posiblemente afectados por el documento aportado. Ello convertiría automáticamente un procedimiento muy concreto y de alcance muy limitado, como es la actuación de obtención de información, en un procedimiento de alcance máximo (todos los períodos y todos los tributos). Lo que por otra parte afectaría a la interrupción de la prescripción por todos los períodos y conceptos impositivos en favor de la Administración tributaria, añadiendo otros elementos negativos en la seguridad jurídica del contribuyente, quien por otra parte desconocería que a partir de la aportación de la documentación por él mismo, quedaría inmerso en un procedimiento de regularización de su situación tributaria; y lo desconocería porque ni lo dice la normativa ni es patente hasta que la Administración no dé otro paso más que lo indique. A su vez, no podría ya el obligado tributario hacer ingresos extemporáneos ni evitar las sanciones con ello, pues el procedimiento ya se habría iniciado.

Finalmente, la consideración de que el inicio del procedimiento de comprobación se realiza en el momento de la aportación del documento por el interesado supone dejar en manos del contribuyente la iniciación, o no, (y la fecha concreta) de procedimientos que Ley General tributaria concibe como procedimientos que se inician en todo caso de oficio. A mayor abundamiento, si con la mera aportación de la documentación por el obligado tributario requerido, se estimase que se está iniciando un procedimiento para la regularización de su situación tributaria, se estaría haciendo de peor condición a los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones (entre ellas, las de atender en tiempo y forma los requerimientos formulados por la Administración) frente a aquellos contribuyentes que no los atienden e incumplen con dicha obligación.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, procede estimar el presente recurso de unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACUERDA ESTIMARLO, **fijando como criterio el siguiente:**

Los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 30 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, efectúen las unidades de módulos en el ejercicio de sus funciones de control integral de los contribuyentes que tributan en métodos objetivos de tributación, solicitando a los requeridos datos, antecedentes, informes o justificantes en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, no suponen el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida.

Tributos Oficinas Liquidadoras

- **TRIBUNAL SUPREMO**

- **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

- » **PARENTESCO POR AFINIDAD:** Sentencia de 1 de abril de 2014 44

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

- » **EQUIPARACIÓN PRÉSTAMOS CRÉDITOS:** Sentencia de 24 de abril de 2014 47

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

PARENTESCO POR AFINIDAD. SENTENCIA DE 1 DE ABRIL DE 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. ANTECEDENTES. El presente Recurso de Casación se interpone por la Administración General del Estado y por la Comunidad de Madrid contra la sentencia núm. 80, de 16 de febrero de 2011 (JT 2011, 436), dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estima el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 505/2008, instado por D. José Francisco frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 2 de abril de 2008, la cual estima el Recurso de Alzada formulado por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid contra la Resolución dictada, el día 25 de febrero de 2005, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que estima la reclamación económico-administrativa promovida contra la liquidación provisional girada por la Administración autonómica, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad sucesiones, ejercicio 2000.

En la citada liquidación se denegó la reducción por parentesco contenida en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se aplicó un coeficiente multiplicador de 2, no de 1,5882, pues, a juicio del órgano de gestión, los sobrinos políticos debían ser considerados extraños, y, por tanto, incluidos en el Grupo IV del referido precepto, y no en el Grupo III, al que únicamente pertenecían los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por consanguinidad, no por afinidad.

La sentencia de instancia, al tratarse de una cuestión «ya resuelta por la misma Sala y Sección en diversas sentencias anteriores (sentencia núm. 525/2010, de 6 de mayo, sentencia nº 537/10, de 11 de mayo (PROV 2010, 230063), dictada en el recurso contencioso administrativo nº 122/08, y sentencia 1357/10, de 28 de diciembre (PROV 2011, 106182), dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo nº 73/08, todas de esta misma Sección Novena)», determina que «los parientes colaterales de tercer grado por afinidad estaban incluidos en el grupo III de parientes del causante del art. 20.2.a) de la Ley del Impuesto, a fin de aplicar la correspondiente reducción».

Segundo. MOTIVO DE CASACIÓN. El Abogado del Estado, al amparo de lo contenido en el art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, funda su Recurso de Casación en un único motivo, por infracción de los arts. 20.2.a) y 22.2 de la LISD, al entender que «los herederos que sean sobrinos políticos del causante han de incluirse en el Grupo IV del Art. 20.2 a) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636)».

Por su parte, la Comunidad de Madrid basa también su Recurso de Casación en un único motivo, por el cauce de la letra d) del art. 88.1 de la LJCA, invocando la infracción del art. art. 20.2 de la LISD, pues, a su juicio, «en el Grupo III sólo se incluyen los colaterales de tercer y cuarto grado consanguíneos», de manera que «la afinidad sólo se refiere a los descendientes y ascendientes, por lo que los colaterales de tercer grado por afinidad deben incluirse en el Grupo IV».

Frente a dichos recursos, la representación procesal de D. José Francisco presentó escrito solicitando que se dictara sentencia que los desestimara por las razones que se han expuesto en los Antecedentes.

Tercero. DECISIÓN DE LA SALA. Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, procede entrar a resolver la única cuestión planteada en esta casación por las Administraciones recurrentes, que, recordemos, consiste en determinar si los sobrinos políticos han de ser incluidos en el Grupo III del art. 20 de la LISD, dentro del concepto de «colaterales de segundo y tercer grado», o si, por el contrario, se hallan comprendidos en el Grupo IV del precepto citado, dentro, por tanto, del concepto «colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños».

Pues bien, como reconocen las recurrentes, sobre esta cuestión ha tenido la Sala ocasión de pronunciarse en su sentencia de 18 de marzo de 2003 (RJ 2003, 3773) (Rec. Cas. núm. 3699/1998), en la que se dijo lo siguiente:

«Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en las sentencia de instancia):

- A) El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.
- B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.
- C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 -que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos-, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636) no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños). Y, además de que «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

- D) En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC (LEG 1889, 27), el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II)».

En esta misma línea se ha pronunciado esta Sala y Sección en la sentencia de 12 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2715) (Rec. Cas. para la Unificación de Doctrina núm. 235/2009), al señalar lo siguiente:

«La sentencia sobre la que versa este Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina decide el proceso iniciado por la Administración del Principado de Asturias, cuya pretensión tenía por objeto:

«La resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de fecha 29 de septiembre de 2006, que estima la reclamación presentada por Dña. Flor, contra acuerdo de la Sección de Sucesiones en Oviedo de la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias, por la que se giraba liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la herencia de Dña. Melisa a la aquí actora sobrina de su esposo, anulándola a fin de que se incluyera en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, recogiendo la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, dictada el 18 de marzo de 2003 en Recurso de Casación. La Administración autonómica recurrente interesa se anule el acuerdo dictado por el TEARA y se confirmen las actuaciones efectuadas por la Oficina Gestora del Impuesto de Sucesiones».

La sentencia desestimó el recurso, argumentando que:

«Todo el debate gira sobre la interpretación del artículo 20 de la Ley 29/1987 y en concreto, en integrar el grado familiar de «sobrinas políticas» en alguno de los grupos del indicado precepto en relación a su grado de parentesco en función de su proximidad o lejanía.

El parentesco se subdivide entre consanguíneos que son aquellos que proceden de la misma familia y afines que comprenden al cónyuge y a los familiares consanguíneos de este con el otro cónyuge y sus parientes consanguíneos y que proceden de línea directa ascendente o descendente, cuando descienden unas de las otras, o de línea colateral, que se da entre aquellas personas que descienden de un ascendiente común, no existe una sucesión directa de unas a otras, determinando una mayor o menor proximidad en el grado de parentesco una reducción mayor o menor del impuesto según sea el mismo, situándose el parentesco por afinidad en el mismo grado en el que se encuentre el consanguíneo del que se derive la afinidad.

Cuarto. Ahora bien, sentado lo anterior **la parte actora considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando el matrimonio se disuelve,**

desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existe parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco.

Ahora bien el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente citada de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente, a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto».

Para hacer viable el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina desde el punto de vista del cumplimiento de la condición de admisibilidad del mismo requerida por el artículo 97.1 de la LJC, la representación del Principado aporta una sentencia de contraste, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 1 de diciembre de 2003, en la que ante la misma cuestión que la planteada en este litigio, concluyeron que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad debían de ser incluidos en el Grupo IV de los descritos en el artículo 20.2 de la Ley 29/87 (RCL 1987, 2636).

Acreditados, por tanto, los pronunciamientos distintos en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, referidas a litigantes en idéntica situación (art. 96.1 de la LJC), sin embargo realmente resulta extraño, como ya decíamos en nuestra reciente sentencia de 14 de julio de 2011 (Rec. de Casación para la Unificación de Doctrina 250/08), que se siga trayendo a colación como base comparativa una sentencia dictada por una Sala del Tribunal Superior de Justicia que no coincide en su doctrina con la clara y extensamente fundamentada posición sobre el particular adoptada por este Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de marzo de 2003 (RJ 2003, 3773) (Recurso de Casación 3699/1998), pretendiéndose ahora dar un vuelco en la misma sin una argumentación suficiente para alcanzar la finalidad perseguida, habida cuenta de que no son diferentes a las detalladamente consideradas en nuestra citada sentencia, que ha fundado tanto la decisión administrativa como la jurisdiccional alcanzada en la instancia» [véase también, sentencia de 14 de julio de 2011 (RJ 2011, 6489) (Rec. Cas. para la Unificación de Doctrina núm. 250/2008)].

Las razones expuestas conducen a la desestimación de los Recursos de Casación interpuestos por la Administración General del Estado y por la Comunidad de Madrid.

Quinto. En atención a los razonamientos expuestos, procede desestimar el Recurso de Casación interpuesto por la Abogacía del Estado y por los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, lo que determina la imposición de costas a las recurrentes, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA (RCL 1998, 1741).

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal, señala 8.000 euros como cuantía máxima a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID contra la sentencia de 16 de febrero de 2011 dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el Recurso Contencioso-Administrativo número 505/2008 (JT 2011, 436), con expresa imposición de costas a las partes recurrentes, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo D. Manuel Vicente Garzón Herrero D. Emilio Frías Ponce D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco D. José Antonio Montero Fernández D. Manuel Martín Timón D. Juan Gonzalo Martínez Mico.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

EQUIPARACIÓN PRÉSTAMOS CRÉDITOS. SENTENCIA DE 24 DE ABRIL DE 2014

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Aun cuando los contratos de préstamo y de concesión de crédito tengan propia identidad, siendo posible una real diferenciación -centrada en que el primero es un contrato real y unilateral y el segundo un contrato consensual y bilateral en la que se concede la posibilidad de obtener de forma inmediata un préstamo-, lo cierto es que también se contienen en ambas figuras ciertas similitudes, lo que hace que tradicionalmente haya existido una equiparación en orden al tratamiento fiscal en el antiguo Impuesto de Derechos Reales y en el actual Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una primera muestra de esa equiparación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es que el artículo 15 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), disponga lo siguiente:

- «1. 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.
2. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido».

Esta equiparación, en orden a la tributación por el Impuesto, queda reiterada, como no podía ser menos, en los arts. 25 y 26 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816).

Pero la mejor demostración de la tradicional equiparación es que mientras el artículo 45.1.B.15 del Texto Refundido solo reconoce exención a los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se documenten, el artículo 25 del Reglamento contiene la siguiente declaración a favor de las cuentas de crédito:

- «1. 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, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.
2. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el apartado anterior.
3. A los actos equiparados al préstamo en el número anterior se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el artículo 88.I B).15 de este Reglamento.»

Dicho lo anterior, hay que indicar en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de las escrituras públicas en las que se formalizan novación de préstamos o créditos hipotecarios, están sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en su cuota variable, al cumplirse los tres requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido, esto es: a) Tener por objeto la escritura cosa valuable; b) Deber ser inscrito el préstamo hipotecario para que se constituya la hipoteca y c) No encontrarse acto o contrato sujeto a cualquiera de las otras modalidades del Impuesto -esto es Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias-, ni al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Así las cosas, el artículo 9 de la Ley 2/1994 de 30 de marzo (RCL 1994, 999) sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios estableció: «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 las condiciones de tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo, o a ambas».

Pues bien, alrededor de este precepto gira la controversia que hemos de resolver, pues la sentencia (PROV 2013, 172313) impugnada, en contra de los Servicios Tributarios de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y del TEAR, considera aplicable la

exención reconocida en él a una escritura de modificación de un crédito con garantía hipotecaria otorgado por «La Caixa» a ARAN 4 PROMOTORES, S.L., hasta un límite máximo de 4.500.000 de euros, a cuyo efecto, en el Fundamento de Derecho Cuarto se dice:

«La cuestión que se plantea en este recurso, una vez anulada la sanción impuesta, consiste en determinar si la modificación del crédito hipotecario está exenta del pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que es lo que entiende el actor, o, por el contrario, debe tributar por tal concepto, que es lo que entiende la Administración, de conformidad con el criterio de la Dirección General de Tributos de 22 de agosto de 2007.

En relación al debate que se suscita en este recurso, hay que recordar que el mismo ya ha sido analizado por esta Sala en la Sentencia de 18 (sic) de enero de 2013 (PROV 2013, 53485), recurso 33/12, entre otras, cuyos razonamientos deben mantenerse en aplicación de los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, al no encontrar motivos suficientes para modificarlos.

En efecto dice la indicada Sentencia en el Fundamento de Derecho Tercero, remitiéndose a la dictada por la Sala de Galicia de fecha 25 de Junio del 2012 (PROV 2012, 268303), recurso: 15536/2011, Ponente: Juan Selles Ferreiro, que transcribe, que: *»La cuestión en torno a la que gira el presente procedimiento ordinario es de carácter meramente jurídico y estriba en determinar si a los créditos hipotecarios les es de aplicación la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la Ley 2/1994 de 30 de marzo sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, a la que remite el art. 45.1.c) del Real Decreto legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con la novación de los préstamos hipotecarios y su tributación por el gravamen gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados.*

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en exigua fundamentación, inaplica la exención con base en lo dispuesto en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 Diciembre (RCL 2003, 2945) General Tributaria que proscribe la analogía en el ámbito de los beneficios fiscales por entender que la citada exención se circunscribe a los préstamos hipotecarios y no a los créditos.

A fin de centrar el debate y en una interpretación histórica de los preceptos de aplicación conviene hacer una síntesis de las distintas modificaciones legislativas que se han ido produciendo en esta materia.

Así, la exposición de motivos de la Ley 2/1994 revela que su finalidad consiste en permitir a los prestatarios beneficiarse de la bajada de tipos de interés en el mercado, posibilidad obstaculizada tanto por la fuerte comisión por amortización anticipada impuesta contractualmente por las entidades crediticias como por la duplicación de gastos que implica la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo.

A salvar estos obstáculos tiende la Ley facilitando la novación modificativa del préstamo hipotecario, dado el insuficiente régimen contenido en el art. 1211 CC (LEG 1889, 27), y diferenciando dos situaciones: la novación con y sin consentimiento de la entidad prestamista. Para ambos casos la Ley reducía la comisión por cancelación anticipada y permitía bajar el tipo de interés, y en la novación de común acuerdo, además, alterar el plazo.

Se declaraba la exención del impuesto de AJD de la escrituras (con la consiguiente modificación del art. 45.1 de la Ley de ITPyAJD) y se establecía una nueva fórmula para el cálculo de los honorarios notariales y registrales más beneficiosa para el prestatario.

Si bien durante su articulado la Ley se refiere únicamente en su literalidad a los préstamos hipotecarios, cuya mención aparece en su propio título, en la exposición de motivos ya se dice, textualmente: El descenso generalizado de los tipos de interés experimentado en los últimos meses ha repercutido, como es lógico, en los de los préstamos hipotecarios, y parece razonable y digno de protección que los ciudadanos que concertaron sus préstamos con anterioridad a la bajada de los tipos puedan beneficiarse de las ventajas que supone este descenso.

Pero, por otra parte, la situación de estos prestatarios se ve agravada por la concurrencia de una doble circunstancia, que determina la inviabilidad económica del cambio de hipoteca: la fuerte comisión por amortización anticipada, impuesta por las entidades crediticias al tiempo de otorgar el contrato y la duplicación de gastos que implican la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo.

De ello se desprende que en la mens legis se contemplan, como análogos, ambos contratos de forma indistinta y ello con independencia de que la expresión utilizada en el articulado haga referencia preeminente al préstamo hipotecario, contrato que, si bien es distinto en cuanto a su contenido cumple la misma finalidad desde el punto de vista financiero.

Tras una reforma por Ley 14/2000, de 29-12 (RCL 2000, 3029 y RCL 2001, 1566), que no implicó ninguna novedad en lo que ahora interesa, la Ley 36/2003, de 11 de noviembre (RCL 2003, 2651), de medidas de reforma económica, modificó determinados preceptos de la Ley 2/1994 con el propósito de avanzar «en la facilitación y abaratamiento de las operaciones de novación y subrogación hipotecaria». Se estableció un nuevo sistema de cálculo de los honorarios notariales y registrales (que ya habían sido adaptados a la Ley 2/1994 por el Real Decreto 2616/1996 (RCL 1996, 3112) y se extendió la posibilidad de ampliación del plazo a los supuestos de subrogación sin consentimiento del acreedor. No obstante, la Ley mantuvo sin ninguna modificación el ámbito de aplicación a los préstamos hipotecarios. Las exclusivas menciones a este contrato se contienen igualmente en la normativa arancelaria citada.

El siguiente hito legislativo viene constituido por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo (RCL 1981, 900), de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, la que supuso una más intensa reforma.

En su exposición de motivos expresa como función de la nueva Ley el fomento del «crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y que no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes por el otro». Y más adelante: «Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado».

Asimismo dice: «En el Capítulo V se realizan las actuaciones relativas al cálculo de los costes arancelarios relativos a los préstamos o créditos hipotecarios. Todo ello con el objetivo general de reducir y fomentar la transparencia de los costes de transacción de las operaciones del mercado hipotecario. Teniendo en cuenta la regulación establecida por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, relativa a los costes arancelarios de las escrituras de novación modificativa y de subrogación de los préstamos hipotecarios, se debe seguir profundizando en la transparencia y reducción de los citados aranceles, así como extender dichas bonificaciones al caso de las cancelaciones que no tienen como finalidad la subrogación y a los créditos hipotecarios».

El procedimiento empleado por el legislador, en lo que ahora interesa, alcanza al establecimiento de un nuevo régimen de la compensación por amortización anticipada al que dedica el Capítulo IV, compuesto por los arts. 7, 8 y 9, y en la modificación de la Ley 2/1994. Aquellos se refieren indistintamente a los créditos y a los préstamos hipotecarios, si bien, en una interpretación restrictiva, podría entenderse circunscrito a los formalizados con posterioridad a su entrada en vigor, como ocurre en el caso aquí enjuiciado, constituido por escritura pública otorgada ante el Notario de Madrid don Ignacio Paz Ares Rodríguez en fecha 19.05.2008.

Las innovaciones sobre la Ley 2/1994 afectan a varios preceptos. Esencialmente, el art. 9 amplía la potestad de «modificación de préstamos hipotecarios» a otras condiciones además de los intereses y el plazo. El art. 2 regula nuevamente el procedimiento de subrogación y las relaciones entre las entidades bancarias, y el art. 8 establece una nueva regulación de los costes arancelarios, es decir, de los honorarios notariales y registrales en la subrogación, novación modificativa y cancelación.

Así, en este último artículo se contiene una clara identificación entre créditos y préstamos hipotecarios.

Así se hace referencia a los créditos en el nuevo párrafo segundo del art. 2 en relación a la concurrencia sobre una misma finca de más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito a favor de la misma entidad acreedora, para lo que exige la subrogación en todos ellos.

Siguiendo el iter cronológico de las sucesivas modificaciones normativas en esta materia, en el año 2009 se dictan dos normas.

En primer término fue promulgada la Ley 2/2009, de 31 de marzo (RCL 2009, 697), por la que se regula la contratación con los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración de contratos de préstamo o crédito.

En su preámbulo la Ley indica que «Cuando estos créditos o préstamos hipotecarios son concedidos por las entidades de crédito, sujetas a la supervisión del Banco de España, se cuenta con una regulación específica en materia de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios y en materia de transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios, contenida, respectivamente, en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y en la Orden de 5 de mayo de 1994 (RCL 1994, 1322), sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios». El art. 5.2 a) establece que «En los préstamos o créditos hipotecarios será de aplicación lo dispuesto en materia de compensación por amortización anticipada por la legislación específica reguladora del mercado hipotecario, salvo que se trate de préstamos o créditos hipotecarios concedidos con anterioridad al 9 de diciembre de 2007 y el contrato estipule el régimen de la comisión por amortización anticipada contenido en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, en cuyo caso, será éste el aplicable». De esta dicción se desprende, de forma ya inequívoca que, para el legislador de 2009, la Ley 2/1994 comprende ambos contratos.

Aún resultan de más claridad, si cabe, los términos en los que se pronuncia el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril (RCL 2009, 930 y RCL 2010, 2408), por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero.

En su Disposición Adicional Segunda, sobre el ejercicio de la subrogación y del derecho a enervar, dispone:

1. La entidad financiera dispuesta a subrogarse en los términos previstos por el art. 2 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios deberá incluir en la notificación de su disposición a subrogarse que ha de realizar a la entidad acreedora, la oferta vinculante aceptada por el deudor, en los términos previstos en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios.

2. La entidad acreedora que ejerza su derecho a enervar la subrogación en los supuestos en que el deudor subroga a otra entidad financiera, de conformidad con el art. 2 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de

préstamos o créditos hipotecarios deberá comparecer por medio de apoderado de la misma ante el notario que haya efectuado la notificación a que se refiere el artículo citado, manifestando, con carácter vinculante, su disposición a formalizar con el deudor una modificación de las condiciones del préstamo o crédito que igualen o mejoren la oferta vinculante. A tal efecto la entidad acreedora deberá trasladar, en el plazo de 10 días hábiles, por escrito al deudor una oferta vinculante, en los términos previstos en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios, en la que, bien iguale en sus términos las condiciones financieras de la otra entidad, o bien mejore las condiciones de la oferta vinculante de la otra entidad.

Por otro lado, su regulación da a entender que el art. 2 de la Ley 2/1994 recae sobre ambos contratos.

Por tanto y, en conclusión, no podemos sino colegir que la normativa citada a la que se remite la ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere indistintamente a los préstamos y a los créditos hipotecarios.

Y ello no significa aplicación analógica del beneficio fiscal que declara exento de la modalidad de actos jurídicos documentados la novación modificativa de préstamos y créditos hipotecarios en los términos fijados por la ley sino mera interpretación de la norma atendiendo a los tradicionales criterios enunciados en su día por Savigny, a saber, gramatical, lógico, teleológico, histórico y sistemático.

A este respecto conviene traer a colación la doctrina jurisprudencial sobre esta materia, glosada, entre otras, en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2002 (RJ 2002, 1930) (recurso:7584/1996), en la que se dice:

A este respecto debe observarse que el espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 23 (ley general tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490), ART.14 de la vigente Ley 58/2003, de 17 Diciembre General Tributaria) es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia Ley ... Estamos haciendo una interpretación estricta del precepto, y no extensiva, ni mucho menos analógica, siempre prohibida por el art 23.3LGT.»

El Alto Tribunal en su sentencia de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 2987) (nº de recurso: 5411/1994) señala, con respecto a la aplicación de una exención, que « ... El principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma ... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 15 es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley. .. Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3. « .

Al sentido en la interpretación de la norma se refiere el Alto Tribunal en su sentencia de 12 de diciembre de 1985 (RJ 1985, 6243), cuando afirma que « .. No puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue».

No se puede pues confundir los criterios o principios interpretativos aplicables en materia de exención con la posibilidad de que las normas sean, o no, integradas mediante recursos analógicos. Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de abril de 2001 (RJ 2001, 5335) (nº recurso: 53/1996) indica que ti ... definida en el artículo 4 del Código Civil, supone la aplicación de un régimen jurídico previsto para unos determinados hechos o situación a otros distintos, para los que no existe consecuencia legalmente prevista y que presentan con aquéllos evidente identidad de razón; y distinta es la interpretación judicial, en cuyo curso el Juzgador, analizando a la luz de los criterios interpretativos que le reconoce y concede la Ley, llega a la conclusión, jurídicamente fundada, de que el supuesto de hecho está dentro del campo de aplicación de la norma interpretada» .

En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas.

Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el art. 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas

tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al art. 3.1 del Código Civil.

De aquí se extrae que el art.14 de la Ley General Tributaria en modo alguno afecta a la interpretación de las exenciones o, dicho con otras palabras, que las normas sobre exenciones y bonificaciones no presentan, desde el punto de vista interpretativo, especialidad alguna en relación con el resto de las normas tributarias, por lo que la interdicción de la analogía no exige o comporta la necesidad de adoptar «a priori» ningún criterio de interpretación que conduzca a un resultado restrictivo -8 estricto.

Con palabras del Tribunal Supremo, no procede acudir a la interpretación de las normas tributarias (de ninguna norma tributaria, y por tanto tampoco de las que conceden beneficios fiscales) con criterios preconcebidos, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue.

El hecho de que hasta época reciente se haya seguido manteniendo en la jurisprudencia el postulado de la interpretación estricta o restrictiva de las normas que establecen exenciones o bonificaciones tributarias es consecuencia, en la mayoría de los casos, de un mero defecto terminológico, ya que lo que en realidad se pretende evitar en la jurisprudencia es la extensión analógica de estas normas.

Así, no cabe obviar que, desde un punto de vista del hecho imponible, ya el art. 15 del texto refundido que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que «1.- 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.

2.- Se liquidarán como prestamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido».

Del mismo modo el art. 25 del Real Decreto 828/1995 (sic) por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dice en su número 2: » se liquidarán como prestamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el apartado anterior».

En conclusión, entendemos que la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la ley 2/1994 sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios comprende los créditos hipotecarios.»

Segundo. El Letrado de la Comunidad de Castilla y León, al interponer recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia (PROV 2013, 172313), aporta para contraste, la dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Madrid (Sección Novena), con fecha 10 de mayo de 2012 (JT 2012, 699), en el recurso contencioso-administrativo número 1574/2009, que entiende improcedente la aplicación de la exención del artículo 9 de la Ley 2/2012(sic) (RCL 1994, 999) respecto de una escritura de novación modificativa del crédito hipotecario, de 20 de julio de 2007, en la que unos cónyuges y la Caixa D'Estalvis de Catalunya «manifestaron que el inmueble adquirido por aquellos se hallaba gravado con una hipoteca a favor de la <<Caixa>>, en garantía de un crédito concedido con anterioridad a la construcción y que se distribuyó entre las fincas resultantes de la división horizontal, crédito en el que se habían subrogado los adquirentes. En la escritura de novación se reconoce el derecho del acreditado a realizar nuevas disposiciones del crédito durante el plazo del contrato original establecido en la escritura ahora modificada y se modifican los intereses» (Fundamento de Derecho Primero).

En efecto, la sentencia, al desestimar el recurso contencioso-administrativo de los cónyuges, rechaza que pueda aplicarse al referido supuesto la exención del artículo 9 de la Ley 2/1994, con arreglo a los siguientes argumentos:

«TERCERO.- La identidad del presente pleito con el ya citado recurso nº 105/2009 (sentencia nº 471/11 (JT 2011, 1063) y con el recurso nº 107/09 (sentencia nº 472/11 (JT 2011, 994)), exige la reiteración de los argumentos de las sentencias dictadas en ambos recursos.

De la regulación contenida en la Ley 2/1999 (sic), y sus sucesivas reformas, la Sala deduce que tiene por objeto los préstamos hipotecarios y no cualquier otro negocio jurídico destinado a la financiación de la adquisición de inmuebles.

La exposición de motivos de la Ley revela que su finalidad consiste en permitir a los prestatarios beneficiarse de la bajada de tipos de interés en el mercado, posibilidad obstaculizada, tanto por la fuerte comisión por amortización anticipada impuesta contractualmente por las entidades crediticias como por la duplicación de gastos que implica la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo. A salvar estos obstáculos tiende la Ley, facilitando la novación modificativa del préstamo hipotecario, dado el insuficiente régimen contenido en el art. 1211 CC (LEG 1889, 27), y diferenciando dos situaciones: la novación con y sin consentimiento de la entidad prestamista. Para ambos casos la Ley reducía la comisión por cancelación anticipada y permitía bajar el tipo de interés, y en la novación de común acuerdo, además, alterar el plazo. Se declaraba la exención del impuesto de AJD de la escrituras (con la consiguiente modificación del art. 45.1 de la Ley de ITPyAJD (RCL 1993, 2849) y se establecía una nueva fórmula para el cálculo de los honorarios notariales y registrales más beneficiosa para el prestatario.

Durante su articulado, la Ley se refiere insistentemente a los préstamos hipotecarios, cuya mención aparece en su propio título, en la determinación de su ámbito de aplicación en los arts. 1 y 2, y, después, en los arts. 3, 8 y 9. Así, el art. 1, bajo la

rúbrica de «Ámbito», establece: «1. Las Entidades financieras a las que se refiere el artículo 2º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo (RCL 1981, 900), de Mercado Hipotecario, podrán ser subrogadas por el deudor en los préstamos hipotecarios concedidos, por otras Entidades análogas, con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

2. La subrogación a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario, cualquiera que sea la fecha de su formalización y aunque no conste en los mismos la posibilidad de amortización anticipada.»

Aparte de las menciones repetidas al contrato de préstamo, hay alusiones a elementos que son propios de esta modalidad contractual, como la expresión relativa a la toma de dinero prestado del art. 2, o al capital pendiente de amortizar del art. 8.

Sin duda, las referencias de la Ley al «crédito» no son en sentido equivalente al contrato de apertura de crédito, sino al derecho o título del acreedor (así, en la Exposición de Motivos y en los arts. 3, 5, último párrafo, y 6) y a la naturaleza de la prestamista como «entidad de crédito».

Ciertamente, el hecho de que el legislador se refiera a los préstamos, y no a otros medios de financiación, no es difícil de suponer. En la época en que fue dictada la Ley, era el préstamo el sistema generalmente utilizado para la adquisición de la vivienda habitual, y sigue siéndolo. La apertura de crédito parece más propia del ámbito empresarial. No estima la Sala necesario diferenciar ambos contratos, pero es evidente su diferencia de contenido y función económica, aunque pueda coincidir en determinados casos la finalidad perseguida por el acreditado.

Tras una reforma por Ley 14/2000, de 29-12 (RCL 2000, 3029 y RCL 2001, 1566), que no implicó ninguna novedad en lo que ahora interesa, la Ley 36/2003, de 11 de noviembre (RCL 2003, 2651), de medidas de reforma económica, modificó determinados preceptos de la Ley 2/1999(sic), con el propósito de avanzar «en la facilitación y abaratamiento de las operaciones de novación y subrogación hipotecaria». Se estableció un nuevo sistema de cálculo de los honorarios notariales y registrales (que ya habían sido adaptados a la Ley 2/1994, por el Real Decreto 2616/1996 (RCL 1996, 3112)) y se extendió la posibilidad de ampliación del plazo a los supuestos de subrogación sin consentimiento del acreedor. No obstante, la Ley mantuvo sin ninguna modificación el ámbito de aplicación a los préstamos hipotecarios. Las exclusivas menciones a este contrato se contienen igualmente en la normativa arancelaria citada.

Fue la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, la que supuso una más intensa reforma.

En su Exposición de Motivos expresa como función de la nueva Ley el fomento del «crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes, por el otro». Y más adelante: «Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado». Asimismo, dice: «En el Capítulo V se realizan las actuaciones relativas al cálculo de los costes arancelarios relativos a los préstamos o créditos hipotecarios. Todo ello con el objetivo general de reducir y fomentar la transparencia de los costes de transacción de las operaciones del mercado hipotecario. Teniendo en cuenta la regulación establecida por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre (de medidas de reforma económica, relativa a los costes arancelarios de las escrituras de novación modificativa y de subrogación de los préstamos hipotecarios, se debe seguir profundizando en la transparencia y reducción de los citados aranceles, así como extender dichas bonificaciones al caso de las cancelaciones que no tienen como finalidad la subrogación y a los créditos hipotecarios».

El procedimiento empleado por el legislador, en lo que ahora interesa, alcanza al establecimiento de un nuevo régimen de la compensación por amortización anticipada al que dedica el Capítulo IV, compuesto por los arts. 7, 8 y 9, y en la modificación de la Ley 2/1994. Aquéllos se refieren indistintamente a los créditos y a los préstamos hipotecarios, pero solo a los formalizados con posterioridad a su entrada en vigor.

Las innovaciones sobre la Ley 2/1994, afectan a varios preceptos. Esencialmente, el art. 9, amplía la potestad de «modificación de préstamos hipotecarios» a otras condiciones, además de los intereses y el plazo. El art. 2, regula nuevamente el procedimiento de subrogación y las relaciones entre las entidades bancarias, y el art. 8, establece una nueva regulación de los costes arancelarios, es decir, de los honorarios notariales y registrales en la subrogación, novación modificativa y cancelación. Este último artículo es el que contiene la única identificación entre créditos y préstamos hipotecarios. La cita a los créditos en el nuevo párrafo segundo del art. 2 se refiere a un supuesto muy especial: al de concurrencia sobre una misma finca de más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito a favor de la misma entidad acreedora, para lo que exige la subrogación en todos ellos.

A salvo de estas dos menciones, las otras reformas continúan insistiendo en mencionar como único contrato al que son aplicables el de préstamo hipotecario. En materia tributaria, la alteración se limita a cambiar el título del art. 9, que pasa a denominarse: Beneficios fiscales, cuyo texto sigue nombrando exclusivamente a los préstamos.

En conclusión, no es posible entender que la Ley 2/1994, integre en su ámbito a los préstamos y a los créditos hipotecarios, pues sólo menciona reiteradamente a los primeros, y cuando el legislador ha considerado oportuno otorgar un trato equivalente, así lo ha hecho constar de forma inequívoca. De tal manera ha ocurrido, al menos, hasta la fecha en que fue otorgada la escritura objeto de este pleito.

En el año 2009, se dictan dos normas que parecen alterar esta situación, aunque de forma imprecisa.

En primer término, fue promulgada la Ley 2/2009, de 31 de marzo (RCL 2009, 697), por la que se regula la contratación con los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración de contratos de préstamo o crédito. En su Preámbulo, la Ley indica que «Cuando estos créditos o préstamos hipotecarios son concedidos por las entidades de crédito, sujetas a la supervisión del Banco de España, se cuenta con una regulación específica en materia de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios y en materia de transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios, contenida, respectivamente, en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y en la Orden de 5 de mayo de 1994 (RCL 1994, 1322), sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios». El art. 5.2a) establece que «En los préstamos o créditos hipotecarios será de aplicación lo dispuesto en materia de compensación por amortización anticipada por la legislación específica reguladora del mercado hipotecario, salvo que se tratara de préstamos o créditos hipotecarios concedidos con anterioridad al 9 de diciembre de 2007 y el contrato estipule el régimen de la comisión por amortización anticipada contenido en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, en cuyo caso, será éste el aplicable».

Parece ser que, para el legislador de 2009, la Ley 2/1994, comprende ambos contratos. Aun desde la postura más restrictiva, del precepto transcrito debe inferirse que, aun cuando se trate de créditos, será aplicable la Ley 2/1994, en lo relativo a la comisión por amortización anticipada.

Arroja mayor confusión el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril (RCL 2009, 930 y RCL 2010, 2408), por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero.

En su Disposición Adicional Segunda, sobre el ejercicio de la subrogación y del derecho a enervar, dispone:

«1. La entidad financiera dispuesta a subrogarse en los términos previstos por el art. 2 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios deberá incluir en la notificación de su disposición a subrogarse que ha de realizar a la entidad acreedora, la oferta vinculante aceptada por el deudor, en los términos previstos en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios.

2. La entidad acreedora que ejerza su derecho a enervar la subrogación en los supuestos en que el deudor subrogue a otra entidad financiera, de conformidad con el art. 2 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos o créditos hipotecarios deberá comparecer por medio de apoderado de la misma ante el notario que haya efectuado la notificación a que se refiere el artículo citado, manifestando, con carácter vinculante, su disposición a formalizar con el deudor una modificación de las condiciones del préstamo o crédito que igualen o mejoren la oferta vinculante. A tal efecto la entidad acreedora deberá trasladar, en el plazo de 10 días hábiles, por escrito al deudor una oferta vinculante, en los términos previstos en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios, en la que, bien iguale en sus términos las condiciones financieras de la otra entidad, o bien mejore las condiciones de la oferta vinculante de la otra entidad.»

Esta disposición nombra erróneamente la Ley y la Orden que cita, pues en sus títulos no aparece alusión alguna a créditos, sino sólo a préstamos hipotecarios. Por otro lado, su regulación da a entender que el art. 2 de la Ley 2/1994, recae sobre ambos contratos, cuando, al menos en su tenor literal, no es así.

En cualquier caso, no considera la Sala necesario tratar de dilucidar el verdadero alcance de estas nuevas normas, muy posteriores a la escritura de novación aquí cuestionada y aparentemente contradictorias con las normas vigentes al tiempo de su otorgamiento, que, no debe olvidarse, es previo a la entrada en vigor incluso de la Ley 41/2007.

CUARTO.- El resto de los argumentos de la parte recurrente tampoco son aceptables.

El Tribunal Económico Administrativo de Navarra, en las dos resoluciones aportadas por los actores, parte de las diferencias entre ambos contratos, pero llega a la conclusión de que en el de apertura de crédito, una vez dispuesta por el acreditado la totalidad del crédito, nos encontramos con un préstamo aunque fundamentado en un inicial y originario contrato de apertura de crédito.

Tal circunstancia no es apreciable en el concreto caso ahora examinado.

Las condiciones contenidas en la escritura de novación suscrita por la «Caixa» prestamista y los particulares prestatarios no se limitan a las que son propias de un contrato de préstamo aunque el acreditado, la promotora, hubiera dispuesto de la totalidad del crédito. Entre las facultades de los aquí recurrentes que se contienen en la escritura figura la esencial que procede de la titularidad de una cuenta de crédito: la posibilidad de realizar nuevas disposiciones por el acreditado en las mismas condiciones de plazo del contrato original.

Este contenido contractual no es el propio de los préstamos para adquisición de viviendas que mereció el trato privilegiado del legislador en la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999), y en sus sucesivas modificaciones. El hecho de que, en las previsiones de los acreditados, el contrato de crédito cumpla la misma función económica que el de préstamo no altera su naturaleza jurídica

ni su contenido y, por tanto, no es apto para aplicar las previsiones normativas relativas a otra figura contractual. Es en este punto donde resulta insoslayable aludir a la prohibición de la analogía que impone el art. 14 LGT (RCL 2003, 2945).

A esta interpretación responde la resolución de la Dirección General de Tributos en que se basa el TEAR, aunque la misma haga referencia esencialmente a la situación posterior a la promulgación de la Ley 41/2007 (RCL 2007, 2221).

QUINTO.- Las resoluciones del TEAR de Madrid que ha aportado la parte demandante se fundamentan en dos argumentos que la Sala no puede asumir.

El primero consiste en la referencia indistinta en la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999), a los créditos y a los préstamos, y ya se ha dicho que las referencias a los créditos, a salvo del nuevo art. 8, lo son al título o derecho del acreedor hipotecario.

El segundo reside en que el art. 15.2 de la Ley de ITPyAJD (RCL 1993, 2849) establece que se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, pero lógicamente esta disposición recae exclusivamente sobre el modo de tributación de los diversos contratos que menciona (además de los indicados, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido), pero no los identifica a otros efectos.

SEXTO.- Asimismo, las referencias de determinados preceptos de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) al crédito lo es en su concepto de derecho del acreedor hipotecario, al igual que ocurre con la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999), y no al contrato de apertura de crédito en cuenta corriente.

Por último, una reiterada doctrina constitucional exige para apreciar la vulneración del art. 14 CC (LEG 1889, 27) la existencia de una identidad de situaciones que demuestre el trato discriminatorio dispensado. En el supuesto de hecho que late en el pleito resulta que el tratamiento fiscal ofrecido a los prestatarios hipotecarios es diferente al de los titulares de cuentas de crédito que tengan también garantía hipotecaria, pero es indudable que las obligaciones que derivan de uno y otro contrato son diversas, así como también la función económica que cumplen. El distinto trato está justificado al proyectarse sobre situaciones sustancialmente diferentes, aunque en puntuales ocasiones, como la actual, el propósito inicial del contribuyente al subrogarse en el contrato de crédito fuera el de financiar la compra de su vivienda tal como si se tratara de un préstamo.

Tercero. Para resolver el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, debemos partir de que, como venimos declarando con reiteración, esta modalidad casacional es un tributo al principio de igualdad en la aplicación de la Ley, y a través de ello se constituyen en servidora del principio de seguridad jurídica, teniendo por objeto salvar las contradicciones en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico que puedan producirse entre Tribunales del mismo orden jurisdiccional, siempre que se trate de las resoluciones que sean susceptibles de acceder a este recurso, según el artículo 96 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741), ya que a tenor de dicho precepto, el recurso se podrá interponer:

1º) Contra las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia cuando, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos.

2º) Contra las sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia dictadas en única instancia, cuando la contradicción se produzca con sentencias del Tribunal Supremo, en las mismas circunstancias señaladas con anterioridad.

Los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica están especialmente presentes en el precepto expresado cuando exige que las sentencias en comparación hubieren llegado a pronunciamientos distintos, respecto de los mismos litigantes y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

La consecuencia que ha de extraerse es que en esta modalidad casacional no se permite combatir de forma directa la interpretación y aplicación que del ordenamiento jurídico haya hecho la sentencia (PROV 2013, 172313) recurrida, sino solo a través de su comparación con las que, de forma contradictoria, hubieren llevado a cabo la sentencia o sentencias ofrecidas en contraste.

Cuarto. Pues bien, existe la necesaria identidad entre la sentencia (PROV 2013, 172313) impugnada y la de contraste (JT 2012, 699), que contemplan dos casos distintos de novación modificativa de crédito hipotecario, pero de tal forma que mientras la primera reconoce la aplicación de la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo (RCL 1994, 999), la segunda deniega tal beneficio fiscal.

En efecto, como se pone de relieve en el escrito de interposición del recurso de casación presentado por el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Castilla-León, «el supuesto de hecho al que se refiere el presente recurso, la demandante, con fecha 26 de febrero de 2010, otorgó escritura de novación modificativa de crédito hipotecario, por la que se modificaban los plazos de amortización y comisiones y tipos de interés respecto de un crédito hipotecario anterior otorgado el 25 de febrero de 2008...».

Por su parte, la sentencia de contraste, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contempla un supuesto de novación modificativa de un crédito hipotecario, concertado en escritura de 20 de julio de 2007, en la que se reconoce a los deudores acreditados la posibilidad de hacer nuevas disposiciones durante

el plazo del contrato primitivo, a la par que se modifican los intereses. Por tanto, junto a ésta última se contempla un supuesto de «hipoteca de recarga», que ha sido regulado por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), en cuanto a la determinación del rango registral y terceros.

No entramos en el hecho de que la sentencia de contraste dé el mismo trato fiscal a la ampliación del crédito hipotecario que a la modificación de intereses, pero, en cambio si podemos afirmar y afirmamos que la sentencia (PROV 2013, 172313) impugnada contiene la doctrina correcta en orden a la asimilación de la novación de créditos hipotecarios a la de préstamos de la misma naturaleza, a efectos de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, debiendo añadirse que ésta es la posición adoptada también por la resolución del TEAC de 16 de mayo de 2013, que, pese a conocer el criterio de la sentencia de contraste, tal como figura a continuación, supuso un cambio de criterio respecto del restrictivo anterior de la Dirección General de Tributos, al argumentar de la siguiente forma:

«OCTAVO.-Por otro lado no puede dejarse de lado la finalidad perseguida por la Ley. A tales efectos, ya en la propia Exposición de Motivos de la Ley 2/1994 se decía que:«El descenso generalizado de los tipos de interés experimentado en los últimos meses ha repercutido, como es lógico, en los de los préstamos hipotecarios, y parece razonable y digno de protección que los ciudadanos que concertaron sus préstamos con anterioridad a la bajada de los tipos puedan beneficiarse de las ventajas que supone este descenso. Pero, por otra parte, la situación de estos prestatarios se ve agravada por la concurrencia de una doble circunstancia, que determina la inviabilidad económica del «cambio de hipoteca»: la fuerte comisión por amortización anticipada, impuesta por las entidades crediticias al tiempo de otorgar el contrato y la duplicación de gastos que implican la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo. Esta Ley viene además a cumplir con el mandato parlamentario que en su moción del 2 de noviembre de 1993, aprobada por unanimidad, instaba al Gobierno a «habilitar los mecanismos para que los deudores, en aplicación de los artículos 1211 y concordantes del Código Civil (LEG 1889, 27), puedan subrogar sus hipotecas a otro acreedor»».

Es cierto que en dicha norma existe una continua referencia a los «préstamos» hipotecarios (arts. 1 y 2, 3, 8 y 9), si bien, a partir de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo (RCL 1981, 900), de la Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, y que afecta asimismo a la Ley 2/1994 en sus arts 2, 4, 8 y 9, ya se mencionan expresamente ambas figuras; así, en la Exposición de Motivos de dicha Ley de 2007 se señala como función de la nueva Ley el fomento del crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes del otro», y asimismo se dice que«Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado».En concreto el Capítulo V se refiere al cálculo de los costes arancelarios mencionando tanto a los préstamos como a créditos hipotecarios, no pareciendo razonable que se les favorezca en un concepto (costes arancelarios) pero no en el otro (impuesto).

Posteriormente, la Ley 2/2009 de 31 de marzo (RCL 2009, 697), por la que se regula la contratación de los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración de contratos de préstamo o crédito menciona en su Exposición de Motivos que «Cuando estos créditos o préstamos hipotecarios son concedidos por las entidades de crédito, sujetas a la supervisión del Banco de España, se cuenta con una regulación específica en materia de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios y en materia de transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios, contenida, respectivamente, en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y en la Orden de 5 de mayo de 1994 (RCL 1994, 1322), sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios». Es decir, que el propio legislador entiende (la denominada interpretación «auténtica») que la normativa anterior le era aplicable asimismo a los créditos.

Por su parte, el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril (RCL 2009, 930 y RCL 2010, 2408), por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero realiza asimismo referencias conjuntas a los préstamos y créditos hipotecarios incluso al referirse a la normativa anterior.

Por último, cabe indicar que el artículo 8 del Real Decreto Ley 6/ 2012, de 9 de marzo (RCL 2012, 315), de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, ha establecido una nueva exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se extiende a las escrituras de formalización de novaciones contractuales tanto de préstamos como de créditos hipotecarios.

NOVENO.-Habida cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y créditos en el ámbito de este Impuesto, y de la finalidad perseguida por la Ley, el distinto tratamiento a efectos de la exención debería encontrarse racionalmente en algún motivo (de cualquier tipo: social, económico...) que explicase la no procedencia de la exención a la financiación por medio de una cuenta de crédito -aparte de los razonamientos basados en el distinto origen jurídico de ambas figuras-. Conviene señalar que la finalidad perseguida y los problemas que intenta resolver la Ley, -no sólo la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999) sino las sucesivas reformas legislativas posteriores- relativas a la financiación de particulares y empresas son de tal magnitud y generalidad

que ha supuesto la modificación de principios tradicionales en nuestro Derecho como la posibilidad de modificar la hipoteca existente en elementos que anteriormente exigiría la cancelación y nueva constitución afectando asimismo al principio de prioridad de rango.

Por otro lado, resulta evidente que la citada legislación que surge a partir de la Ley 2/94 persigue dinamizar, agilizar y hacer competitivo el mercado financiero en su conjunto, reduciendo los costes indirectos que el cambio a otra entidad financiera pudiera conllevar o, en su caso, inducir a la actual entidad acreedora a adaptar las condiciones económicas de la financiación a las de mercado. Partiendo de esa idea directriz, este Tribunal, aun coincidiendo en las diferencias existentes entre ambas figuras y que en la redacción original de la Ley 2/1994 no existía referencia explícita a los créditos hipotecarios, no detecta razón alguna que justifique a la hora de interpretar la norma, la discriminación de éstos por el simple hecho de que el prestatario hubiera podido disponer al tiempo de concertarse el contrato de todo o parte del capital o que la flexibilidad del contrato permita disponer nuevamente de financiación.

Podría argumentarse, no obstante, que la razón que avalara el distinto tratamiento a unos y a otros estribaría en entender que el legislador perseguía exclusivamente favorecer las condiciones de los particulares respecto a la adquisición de la vivienda y no al sector empresarial, el cual preferentemente hace uso de sistemas de cuentas de crédito.

No obstante, conviene señalar que no es infrecuente que los particulares acudan a sistemas de cuentas de crédito para financiar la adquisición de vivienda, como asimismo empresas que para la financiación de un activo inmobiliario acuda a un préstamo hipotecario de amortización periódica. En cualquier caso, para admitir dicha interpretación sería necesario que el legislador hubiera señalado esta finalidad en cuyo caso el criterio distintivo no descansaría necesariamente en la naturaleza de préstamos y créditos, sino en el objeto de financiación (viviendas), o en los sujetos deudores (particulares o empresas), distinción que la Ley en ningún lugar realiza.

Puede concluirse que dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia.

Por ello, partiendo de la equiparación tradicional que en el impuesto existe entre préstamos y créditos, y habida cuenta de la necesidad de interpretar la ley de acuerdo con la finalidad de la norma, y, finalmente, a la vista de la legislación posterior a dicha Ley 2/1994 ya mencionada anteriormente, este Tribunal Central considera que la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse -en los casos a que dicho precepto se refiere- a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

La conclusión anterior es coincidente con la jurisprudencia de diversos Tribunales Superiores de Justicia, como es el de Galicia, en cuya sentencia de fecha 25 de Junio de 2012 (PROV 2012, 268303), tras exponer los hitos legislativos que afectan a la normativa expuesta y tras señalar la finalidad perseguida por la norma, concluye que el art 9 de la Ley 2/1994 se está refiriendo a ambos contratos. El criterio expuesto contenido en la referida Sentencia, si bien no es compartido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencias de 8 de junio de 2011 (JT 2011, 994) y de 10 de mayo de 2012 (JT 2012, 699)), ha sido recogido por otros Tribunales Superiores de Justicia como el de Andalucía (Sentencia de 4 de Octubre de 2012) y Castilla y León (Sentencia 9 de Noviembre de 2012 (JT 2012, 1305)).

DÉCIMO.-Queda por analizar una última cuestión como es si la anterior interpretación puede ser considerada como una extensión analógica de la norma que regula el beneficio fiscal. A tales efectos conviene recordar que el art. 14 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), al igual que el art 23.3 de la anterior LGT (RCL 1963, 2490), establece que «No se admitirá la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»

Pues bien, la mencionada Sentencia (PROV 2012, 268303) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia trae a colación la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en materia de interpretación: «El Alto Tribunal en su sentencia de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 2987) (nº de recurso: 5411/1994) señala, con respecto a la aplicación de una exención, que « ... El principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma ... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 15 es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3.

«Al sentido en la interpretación de la norma se refiere el Alto Tribunal en su sentencia de 12 de diciembre de 1985 (RJ 1985, 6243), cuando afirma que:

« .. No puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir

a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue».

No se puede pues confundir los criterios o principios interpretativos aplicables en materia de exención con la posibilidad de que las normas sean, o no, integradas mediante recursos analógicos. Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de abril de 2001 (RJ 2001, 5335) (nº recurso: 53/1996) indica que «Esta figura jurídica definida en el artículo 4 del Código Civil (LEG 1889, 27), supone la aplicación de un régimen jurídico previsto para unos determinados hechos o situación a otros distintos, para los que no existe consecuencia legalmente prevista y que presentan con aquéllos evidente identidad de razón; y distinta es la interpretación judicial, en cuyo curso el Juzgador, analizando a la luz de los criterios interpretativos que le reconoce y concede la Ley, llega a la conclusión, jurídicamente fundada, de que el supuesto de hecho está dentro del campo de aplicación de la norma interpretada»

En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas.

Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el artº 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al art 3.1 del Código Civil.»

En definitiva, la conclusión alcanzada no supone una extensión analógica de la norma, sino una integración interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el art 3,1 del Código Civil, el cual incluye como criterio de interpretación el de «la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso interpuesto, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741), limita los derechos de la parte recurrente por este concepto, a la cifra de 4.000 euros.

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 3408/2013, interpuesto por el LETRADO DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN, en la representación que legalmente le corresponde de la misma, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 11 de abril de 2013 (PROV 2013, 172313), dictada en el recurso contencioso-administrativo número 155/2012, con condena en costas de la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

PUBLICACIÓN.- Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Emilio Frias Ponce, Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Jose Antonio Montero Fernández, Manuel Martín Timón, Juan Gonzalo Martínez Mico.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario CERTIFICO.

Tributos Municipales

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. IMPUESTOS SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- DISOLUCIÓN DE GANANCIALES: CONSULTA N° V0892-14 DE 31 DE MARZO DE 2014	59
- CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO: CONSULTA N° V0894-14 DE 1 DE ABRIL DE 2014	60

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN DE GANANCIALES. CONSULTA N° V0892-14 DE 31 DE MARZO DE 2014

Se produce en 2013 el fallecimiento de uno de los cónyuges. Se adjudica el inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio a la viuda, produciéndose así un exceso de adjudicación respecto a su cuota de gananciales, al cual las dos hijas herederas le dan carácter gratuito

Consultante plantea la siguiente cuestión:

- ¿Si la totalidad de esta operación queda no sujeta al IIVTNU, incluido el exceso de adjudicación?

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del TRLRHL.

Así, el apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL regula el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Por su parte, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL establece que:

“No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.”

La muerte de uno de los cónyuges produce la disolución del matrimonio, tal y como señala el artículo 85 del Código Civil (CC), lo cual origina a su vez la extinción de la sociedad de gananciales (artículo 1392 del CC), produciéndose la liquidación de la misma, y la formación y valoración del inventario del activo y pasivo (artículos 1396 y siguientes del CC), con remisión en lo no regulado en dichos artículos a las normas de partición y liquidación de la herencia.

Trasladando lo anterior al caso planteado por la consultante hay que señalar que en dicho supuesto existen dos operaciones, por una lado se va a producir la liquidación de la sociedad de gananciales en la cual se van a adjudicar al cónyuge viudo los bienes y derechos que le corresponden en pago de su mitad de gananciales, constituyendo el resto de bienes la masa hereditaria. Y una segunda operación que va a consistir en la adjudicación por parte de las herederas a su madre de un porcentaje del bien inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio.

Por lo que se refiere a la primera operación descrita en el párrafo anterior, una vez producida la muerte del causante y disuelta la sociedad de gananciales, hay que proceder a la liquidación de ésta con objeto de determinar qué bienes y derechos corresponden al cónyuge viudo y cuáles constituyen la masa hereditaria. En relación a los primeros, es decir, aquellos que se adjudiquen a la viuda en pago de su mitad de gananciales, no determinará la sujeción al IIVTNU, en base a lo dispuesto en el párrafo 1º del artículo

104.3 del TRLRHL anteriormente transcrito, en consecuencia, la adjudicación de la vivienda que constituía la residencia habitual del matrimonio al cónyuge viudo en el porcentaje que corresponde al pago de su mitad ganancial no se encuentra sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones del citado porcentaje, habrá que tener en cuenta para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble y no la fecha en la que se liquida la sociedad conyugal de gananciales.

Por el contrario, aquellas adjudicaciones de bienes inmuebles que se correspondan con el pago de los derechos hereditarios, sí estarán sujetas al IIVTNU.

Así, la transmisión mortis causa a los herederos del porcentaje restante del inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio y que formaba parte de la masa hereditaria, originará la liquidación del IIVTNU de conformidad con lo dispuesto en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL.

Por lo que se refiere a la segunda de las operaciones descritas, cabe precisar en primer lugar que la adjudicación a los herederos del citado porcentaje del bien inmueble determina a su vez la constitución de una comunidad de bienes, en la cual participan como comuneros la madre y las hijas.

En este sentido, el artículo 392 del CC dispone que:

“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se registrará la comunidad por las prescripciones de este título.”

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

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Así, respecto a las comunidades de bienes constituidas por “actos mortis causa”, el criterio de esta Subdirección General, coincidente con las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1997, 10 de octubre de 1998 y 19 de diciembre de 1998, es que en la división de la herencia no se produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

Por tanto, esta segunda operación, en la cual se procede a la adjudicación por parte de las dos hijas herederas a su madre del porcentaje de la propiedad en pro indiviso que recaía sobre el bien inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio, obteniendo ésta, la propiedad sobre la totalidad de la vivienda, no se encuentra sujeta al IIVTNU.

CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO. CONSULTA Nº V0894-14 DE 1 DE ABRIL DE 2014

En el año 1996 el consultante y sus dos hermanas adquirieron un inmueble por un acto inter vivos siendo desglosado el dominio en nuda propiedad y usufructo, recayendo este en la madre y aquella en los hijos. En el año 2009 se produce el fallecimiento de la madre consolidándose el dominio a favor de los hijos.

Ahora se plantea la extinción del condominio mediante la adjudicación del inmueble a uno de ellos y la compensación en metálico al resto. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- ❖ Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos

del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se registrará la comunidad por las prescripciones de este título.”

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

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

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

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

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

Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad. En el supuesto planteado por el consultante, se produce la extinción del pro indiviso constituido por un acto inter vivos, adjudicándose el pleno dominio del inmueble a uno de los copropietarios y produciéndose en consecuencia, un exceso de adjudicación. Todo ello originará la sujeción al IIVTNU en la parte proporcional que corresponda al citado exceso respecto a su cuota de participación, siendo los sujetos pasivos del impuesto los copropietarios no adjudicatarios.

