

INDICE GENERAL

2

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

3

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

9

TRIBUTOS MUNICIPALES

36

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**3****IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- AJUDICACIÓN DE BIENES EFECTUADA EN SUBASTA JUDICIAL. RESOLUCIÓN DE 17 DE MARZO DE 2015 ... 4

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- LAS CUENTAS CORRIENTES BANCARIAS SE PUEDEN CALIFICAR COMO “ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA. RESOLUCIÓN DE 12 DE MARZO DE 2015” 5
- FIDEICOMISO DE RESIDUO. DEVENGO. RESOLUCIÓN DE 16 DE ABRIL DE 2015 6

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- DEDUCCIÓN POR DONACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. RESOLUCIÓN DE 5 DE FEBRERO DE 2015 7

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****9****NOVEDADES NORMATIVAS**

- LEY 15/2014 DE 16 DE SEPTIEMBRE, DE RACIONALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y OTRAS MEDIDAS DE REFORMA ADMINISTRATIVA: NOVEDADES EN MATERIA DE NOTIFICACIONES CON ENTRADA EN VIGOR 1 DE JUNIO DE 2015 10

NOVEDADES AUTONÓMICAS: ARAGÓN

- LEY 2/2015 DE 25 DE MARZO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS URGENTES DIRIGIDAS A COMPENSAR LOS EFECTOS DE LAS INUNDACIONES EN LA CUENCA DEL RÍO EBRO 11

TEMAS FISCALES

- A VUELTAS CON LA ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA
Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado y Doctor en Derecho. 13

DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA DESTACADA

- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL. RETROACCIÓN DE ACTUACIONES 24
- TRIBUNAL SUPREMO. INTERRUPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN 28
- TRIBUNAL SUPREMO. VALORACIÓN DE BIENES 31

**TRIBUTOS MUNICIPALES****36****CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS****IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

- PERIODO GENERACIONAL 37
- RAMA DE ACTIVIDAD 39
- DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD 39

Tribunal Económico Administrativo Central

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- ADJUDICACIÓN DE BIENES EFECTUADA EN SUBASTA JUDICIAL. RESOLUCIÓN DE 17 DE MARZO DE 2015 4

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- LAS CUENTAS CORRIENTES BANCARIAS SE PUEDEN CALIFICAR COMO “ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA”. RESOLUCIÓN DE 12 DE MARZO DE 2015” 5
- FIDEICOMISO DE RESIDUO. DEVENGO. RESOLUCIÓN DE 16 DE ABRIL DE 2015 6

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- DEDUCCIÓN POR DONACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. RESOLUCIÓN DE 5 DE FEBRERO DE 2015 7

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Impuesto sobre el valor añadido

ADJUDICACIÓN DE BIENES EFECTUADA EN SUBASTA JUDICIAL: RESOLUCIÓN DE 17 DE MARZO DE 2015

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, el devengo se sitúa en la fecha en que se dicta el decreto de adjudicación.

La cuestión de fondo planteada en esta Resolución se concreta en dilucidar el periodo al que debe imputarse la factura emitida por la entidad adjudicataria por la ejecución hipotecaria de diversas fincas ofrecidas en garantía de las deudas de una sociedad.

Para determinar cuándo se produce el devengo de la operación, y por tanto en qué trimestre debió repercutirse e ingresarse el IVA por la entidad adjudicataria, es preciso determinar cuándo se transmiten las fincas hipotecadas.

De acuerdo con el artículo 8.Uno LIVA, *“se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*. A su vez el apartado Dos.3º de dicho artículo 8 LIVA, se establece lo siguiente: *“Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...) 3.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.”*

Por su parte, el artículo 75.Uno.1º LIVA establece lo siguiente: *“Se devengará el Impuesto: 1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.”*

Si bien, en nuestro Derecho Civil rige la regla del título y el modo, estableciéndose en el artículo 609 Código Civil que *“la propiedad y los demás derechos reales se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición”*, procede analizar el concepto de entrega de bienes, de acuerdo con la jurisprudencia nacional y comunitaria. En sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de enero de 2014 se examina, en su fundamento de derecho tercero, *“la sujeción al IVA (hecho imponible) de las “entregas de bienes”, cuando concurren las circunstancias indicada[s] en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, debiéndose entenderse por ellas, “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*.

El Tribunal Supremo recoge la doctrina elaborada por el TJUE, en virtud de la cual *“se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien”*. Así, en la citada sentencia de fecha 30 de enero de 2014, el Tribunal Supremo dice que *“existe pues en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario”*.

En la subasta judicial de bienes inmuebles (regulada en artículos 655 y siguientes de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil), primero, se remata el bien en la subasta; luego, se aprueba el remate; una vez consignado el precio en su totalidad, el Secretario dicta el decreto de adjudicación, que se notifica a las partes; a continuación, el Secretario expide el testimonio del art. 674 LEC; por último, dicho testimonio se notifica y entrega a la parte. Existe abundante jurisprudencia en cuanto a la transmisión de la propiedad en los procedimientos de ejecución forzosa, siendo el mayoritario (y adoptado también por este TEAC con anterioridad, y en la presente Resolución) que **la transmisión de la propiedad se produce con el Decreto judicial de adjudicación**. Es este Decreto, que recoge el remate y la adjudicación, y demás datos requeridos, el que produce el efecto traslativo del dominio.

Esta postura se ve confirmada por la redacción actual de Disposición Adicional Quinta del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del IVA que, al tratar los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, señala expresamente que **el devengo se sitúa en la fecha en que se dicta el decreto de adjudicación**.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

CUENTAS CORRIENTES BANCARIAS COMO ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD: RESOLUCIÓN DE 12 DE MARZO DE 2015

A efectos de la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no puede concluirse que todas las cuentas corrientes bancarias han de quedar excluidas de las posibilidad de considerarse “elementos patrimoniales afectos a una actividad económica”.

El artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), en los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual a la que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho Ley 19/1991, de 6 de junio, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

Para la aplicación de dicha exención, el citado artículo 4.Ocho LIP exige que la actividad empresarial de que se trate se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta, considerándose actividad empresarial a estos efectos, conforme al Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, de desarrollo de la LIP, aquella cuyos rendimientos tengan esta naturaleza con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Servicio de Inspección Tributaria notificó a D. Jx, heredero de D. Px, acuerdo de liquidación como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con el óbito de este último, en el que se eliminaba la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987 respecto a las cuentas corrientes abiertas en dos entidades bancarias, a tenor de lo establecido en el ar1.27.1 c) de la Ley 40/1998 de 9 diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al considerar que en ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. La Inspección considera que el dinero impuesto en una cuenta corriente es una cesión de capital a terceros.

El sujeto pasivo defiende el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal del artículo 20.2.c) sobre el saldo de las cuentas bancarias, ya que se trata (el dinero) de bienes indiscutiblemente necesarios para hacer frente al desarrollo normal de cualquier tipo de actividad económica agrícola, como la que venía desarrollando el causante hasta su fallecimiento.

Ya desde la Ley 18/1991, de 6 de junio, Ley del IRPF, exigía para identificar qué elementos patrimoniales debían ser considerados afectos a una actividad económica, empresarial o profesional, el cumplimiento de la doble condición: 1) que se tratara de elementos “necesarios” para el desarrollo de dicha actividad; y, 2) que se encontraran debidamente reflejados en la contabilidad o en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

Es cierto que con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se introdujo el matiz —mantenido en las posteriores regulaciones del Impuesto hasta la actualmente vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre— relativo a que, en este ámbito (la afectación de bienes al ejercicio de una actividad económica), no se considerarán con tal condición “los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”.

Siendo ello así, lo cierto es que el Tribunal Central encuentra procedente aclarar que de ello no puede concluirse que todas las cuentas corrientes bancarias han de quedar excluidas de la posibilidad de considerarse “elementos patrimoniales afectos a una actividad económica” pues pueden existir supuestos en que se trate de bienes necesarios para el desarrollo de la misma (cuentas a través de las que se llevan a cabo las funciones de tesorería requeridas) las cuales no pueden ser tratadas, a estos efectos, como “activos representativos de la cesión de capitales a terceros” pues se trata de cuentas de las que se puede disponer en cualquier momento (no existe, en realidad, una verdadera puesta a disposición de los activos financieros —el dinero— a favor de un tercero —banco— como ocurre con otro tipo de figuras como imposiciones a plazo, obligaciones o bonos). Incluso, desde el punto de vista contable, se trata y se valora de forma diferenciada (tienen asignados epígrafes diferenciados) al efectivo y otros activos líquidos equivalentes como pueden ser las cuentas corrientes con respecto a lo que sí son valores representativos de la cesión de capitales a terceros.

El Tribunal Central concluye afirmando que lo **relevante, a efectos de analizar la “afectación”, es determinar si se trataba de elementos patrimoniales realmente “necesarios” para el ejercicio de la actividad**, es decir comprobar si su saldo y movimientos correspondían con las vicisitudes propias del ejercicio periódico de aquella y si servían para sus fines, como parece argumentar el sujeto pasivo.

No hay que olvidar que en el ámbito del beneficio fiscal en este caso objeto de discusión, el legislador excluye aquellos elementos que no estén afectos a dicha actividad, por no considerarlos necesarios para dicha actividad, si bien resulta por otra parte

incontrovertible que **del propio concepto de empresa como conjunción de capital y trabajo se colige que la necesidad de tesorería es algo consustancial y necesario para el desarrollo de una actividad empresarial.** Por ello, la exclusión del dinerario por considerarse que no es un elemento afecto a la actividad empresarial, exigiría analizar la proporcionalidad entre el saldo medio existente en dicha cuenta bancaria con las necesidades de circulante, teniendo en cuenta el movimiento bancario de ingresos y pagos producido en un ejercicio agrícola. Sólo en la medida que el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante cabe hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluye a efectos del cálculo del beneficio fiscal.

FIDECOMISO DE RESIDUO: DEVENGO. RESOLUCIÓN DE 16 DE ABRIL DE 2015

A efectos fiscales el elemento temporal a considerar es el del fallecimiento del fiduciario, siendo en ese momento cuando se produce el incremento patrimonial en el favorecido que constituye, a la postre, el hecho imponible.

En lo que respecta a la herencia, según se deduce de la escritura de aceptación que el heredero y ahora reclamante acompañó a la autoliquidación, este hace constar que dentro de los bienes incluidos en el patrimonio de la causante (su tía) se encontraban una serie de bienes inmuebles que ésta había recibido de su padre y de su madre (sus abuelos) sujetos a la institución de fideicomiso descrita en los respectivos testamentos del mismo modo, otorgándole, no obstante, facultades de disposición y enajenación sobre los referidos bienes.

La Oficina Gestora consideró que, en este caso, no existe una sola herencia sujeta al Impuesto sobre Sucesiones sino que se trata de tres herencias a liquidar de forma independiente.

- ❖ La correspondiente al obligado tributario como heredero directo de su tía, formada por la totalidad de bienes y derechos que eran de plena propiedad de la causante que se han valorado, a estos efectos, resultando una cuantía a ingresar .
- ❖ La derivada de los bienes sobre los que estaban establecidos los fideicomisos en sustitución dispuestos por su abuelo. Concretamente, son unos bienes inmuebles igualmente valorados;
- ❖ La derivada del inmueble sobre el que estaba establecido el fideicomiso en sustitución dispuesto por su abuela.

Interpuesto recurso de alzada contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional en que el heredero había impugnado las tres referidas liquidaciones, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) procede a analizar el tratamiento desde el punto de vista tributario del denominado “fideicomiso de residuo”, y en especial, por ser aplicable al caso concreto, el regulado en el Derecho Civil de Cataluña con referencia expresa a la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 17 de septiembre de 2003 estableciendo lo siguiente:

El tratamiento de la sustitución fideicomisaria, en general, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se halla en el artículo 53.3 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) que dispone:

“En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos “inter vivos” o “mortis causa”, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento”.

El tratamiento fiscal de esta figura es pues coherente con su naturaleza jurídica, por lo que la tributación en pleno dominio no es sino el reflejo a efectos tributarios de la condición de propietario que le corresponde al heredero fiduciario, si bien con las facultades dispositivas limitadas tal y como se dispuso en este caso por los fideicomitentes; por ello, en modo alguno, a efectos del gravamen del Impuesto sobre Sucesiones devengado con el fallecimiento de la fiduciaria, podían ser considerados “causantes” quienes fueron los fideicomitentes. No hay que olvidar que para los herederos fideicomisarios la delación (es decir, el ofrecimiento de la herencia para su aceptación o renuncia) se produce en el momento del fallecimiento del fiduciario:

“Vencido el plazo o cumplida la condición, tendrá lugar la delación del fideicomiso a favor del fideicomisario que no haya renunciado antes a su derecho. Para adquirir la herencia o el legado fideicomitidos no será necesaria la aceptación del fideicomisario, pero éste, hasta que los acepte expresa o tácitamente, podrá renunciarlos.” (Art. 235 Ley 40/1991).

Será ese momento en el que se produce el desplazamiento patrimonial “mortis causa”, como se establecía en el artículo 236 de la citada Ley: *“La delación a favor del fideicomisario le atribuye la condición de heredero o de legatario y con este carácter hace suya la herencia o el legado o una cuota de ellos, según el contenido de bienes y derechos al tiempo de abrirse la sucesión del fideicomitente, con aplicación del principio de subrogación real. Así deberán entregarse al fideicomisario aquellos bienes que el fiduciario hubiera adquirido por compra con dinero procedente de la herencia fideicomitada.”*

A todo lo anterior habría que añadir además que, en este caso, nos encontramos ante una institución fideicomisaria sometida a condición (*si sine liberis decessit*) en cuyo caso los fideicomisarios sólo adquieren su derecho al cumplirse ésta (que no consten descendientes de la heredera fiduciaria en el momento de su fallecimiento).

Por tanto, si bien el fideicomisario al deber su llamamiento a la voluntad del fideicomitente, “sucede” a éste, como declara el vigente Código Civil de Cataluña en su artículo 426,1,2, (y de ahí que el grado de parentesco a computar sea el existente entre fideicomitente y fideicomisario; art 53 RIS), ello no impide contemplar que el patrimonio residual es objeto de transmisión mortis causa con ocasión del fallecimiento de heredero fiduciario, siendo en ese momento cuando se produce el incremento patrimonial en el favorecido que constituye, a la postre, el hecho imponible definido en el art. 1 de la Ley 29/1987.

Por todo ello, a efectos fiscales, el elemento temporal a considerar es el del **fallecimiento del fiduciario; es en ese momento en el que se produce el hecho imponible del impuesto, y será en ese momento, cuando debe determinarse la base a computar (residuo), importe que deberá agregarse al resto de los bienes adquiridos del fiduciario, cuando, como ocurren en este caso, coincide en la misma persona la condición de heredero ordinario y fideicomisario**. Asimismo, habida cuenta de la finalidad perseguida por la reducción por empresa (favorecer la continuidad de la misma), será en ese momento donde deba examinarse si dicha continuidad junto a los demás requisitos se cumple respecto al fiduciario, cuando ha sido éste el que venía desarrollando la actividad empresarial, tanto porque ya lo viniera desarrollando el fideicomitente, como si fue iniciada por el fiduciario, como ocurre en este caso.

En base a lo anterior, este Tribunal Central entiende **improcedente e injustificada la práctica de distintas liquidaciones al distinguir entre los bienes dispuestos por la causante y los instituidos mediante fideicomiso**. La Administración debió realizar una única liquidación, debiendo, además, aplicar las reglas de liquidación en las condiciones establecidas en la normativa reguladora del tributo, incluida la regla contenida en el art 53,3 del Reglamento que deberá aplicarse de forma proporcional, e incluyendo asimismo lo relativo a la reducción del artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin establecer distinción alguna entre los bienes deferidos por el fallecimiento de la fiduciaria.

Impuesto sobre Sociedades

DEDUCCIÓN POR DONACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: RESOLUCIÓN DE 5 DE FEBRERO DE 2015

Es necesario acreditar mediante una certificación que expide la entidad donataria que ésta ha optado por la aplicación del régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos con arreglo a lo establecido en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre.

En el presente caso, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas contra el fallo emitido por un Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del que parece deducirse que, para poder aplicar los incentivos al mecenazgo a las donaciones efectuadas a favor de entidades sin ánimo de lucro, no es necesario que éstas hayan optado expresamente por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en el Título III de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre.

Alega quien ostentó la condición de interesado en la resolución de la reclamación dictada por el TEAR en única instancia, cuyo criterio aquí se discute, que interpretar que el donante no pueda aplicarse los beneficios fiscales previstos porque la entidad destinataria del donativo no cumpla todos los requisitos que le impone la normativa para gozar de un régimen fiscal especial originaría una gran inseguridad jurídica en la entidad donante ya que la deducción por donativos quedaría vinculada a las actividades que lleve a cabo la entidad sin ánimo de lucro, régimen que en cualquier momento puede resultar inaplicable, durante todo el período de prescripción, a lo que añade que, si se atiende a la finalidad de la norma que pretende favorecer el mecenazgo -argumento éste que también se recoge en la resolución del TEAR recurrida-, ello se vería imposibilitado en el caso en que la deducción por donativos se vinculara a la actividad y vicisitudes de la entidad donataria sobre la cual el donante no tiene capacidad de decisión. A lo anterior se añade que además la normativa no hace mención a esta vinculación entre entidades donante y donataria cuando se regula la manera de justificar los donativos y aportaciones deducibles.

Partiendo de lo previsto en el artículo 14 de la citada norma con rango de Ley, que establece con claridad que la entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial sólo cuando, además de cumpliendo los requisitos y condiciones de actividad, ejerciten la correspondiente opción, la expresión “a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley” utilizada por el posterior artículo 16 de la misma Ley sólo puede ser interpretada en el sentido de entidades a las que efectivamente se aplique el régimen, porque hayan ejercitado la opción, y no como alusiva a todas las entidades a las que

teóricamente pudiera serles aplicable pero que no se les aplica de facto porque no han ejercitado la opción de voluntariamente acogerse al mismo.

En relación con ello, el artículo 24 de la Ley 49/2002 regula la manera de justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles por parte de la persona o entidad que los acometa y por tanto, para el caso de la posible comprobación ulterior por la Administración, el donante debe contar con la certificación necesaria que acredite tal extremo de acuerdo con el principio de carga de la prueba contenido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

Para aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella.

En conclusión:

- ❖ Las entidades sin fines lucrativos incluidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 y que cumplan los requisitos del artículo 3 de la misma norma, podrán acogerse al régimen fiscal especial regulado en el artículo 14 de la Ley 49/2002.
- ❖ De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1240/2003, la opción por este régimen deberá realizarse mediante la correspondiente declaración censal.
- ❖ Esta opción, formulada en el plazo y forma previstos por la norma por la entidad donataria por la aplicación del régimen fiscal especial, se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante puede practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto fijando como criterio que: en el supuesto de que se produzca el incumplimiento de la obligación de optar por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, con arreglo a lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y el artículo 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003, no resultan de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en el título III de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones que se efectúen a la entidad sin fines lucrativos que hubiera incurrido en dicho incumplimiento.

Tributos Oficinas Liquidadoras

• NOVEDADES NORMATIVAS

LEY 15/2014 DE 16 DE SEPTIEMBRE, DE RACIONALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y OTRAS MEDIDAS DE REFORMA ADMINISTRATIVA: NOVEDADES EN MATERIA DE NOTIFICACIONES CON ENTRADA EN VIGOR 1 DE JUNIO DE 2015

- » Ley 15/2014 de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa: Novedades en materia de notificaciones con entrada en vigor 1 de junio de 2015 10

• NOVEDADES AUTONÓMICAS: ARAGÓN

MEDIDAS TRIBUTARIAS URGENTES DIRIGIDAS A COMPENSAR LOS EFECTOS DE LAS INUNDACIONES EN LA CUENTA DEL RÍO EBRO

- » Ley 2/2015 de 25 de marzo, de medidas tributarias urgentes dirigidas a compensar los efectos de las inundaciones en la cuenca del río Ebro 11

• TEMAS FISCALES

A VUELTAS CON LA ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA

- » Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado y Doctor en Derecho 13

• DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA DESTACADA

- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- » Retroacción de actuaciones. Resolución de 15 de marzo de 2015 24

- TRIBUNAL SUPREMO

- » Interrupción de prescripción. Sentencia de 26 de marzo de 2014 28
- » Valoración de bienes. Visita del perito al inmueble. Sentencia de 6 de marzo de 2014 31

NOVEDADES NORMATIVAS

Ley 15/2014 de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa:

Novedades en materia de notificaciones con entrada en vigor 1 de junio de 2015.

Recordamos lo ya publicado en el BIT plus nº 176: La aprobación de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, contempla novedades en materia de notificaciones **que entran en vigor el 1 de junio de 2015:**

Esta Ley recoge la creación del Tablón Edictal Único a través de Boletín Oficial del Estado, como diario oficial de la entera organización estatal, no solamente de la Administración General del Estado. Ello permitirá que las Administraciones autonómicas y locales también inserten en él sus anuncios.

La gran novedad en la materia que estamos estudiando, es que todos los anuncios relativos a la notificación por comparecencia se publicarán exclusivamente en el Boletín Oficial del Estado a través de este Tablón Edictal Único. Independientemente de que procedan de la Administración General del Estado, de las Administraciones autonómicas o de las locales. De esta manera, siguiendo lo dispuesto en el preámbulo de dicha Ley, el ciudadano sabrá que, mediante el acceso a un único lugar y con la garantía y seguridad jurídica que supone el «Boletín Oficial del Estado», puede tener conocimiento de todos los anuncios para ser notificado que le puedan afectar, independientemente de cuál sea el órgano que los realiza o la materia sobre la que versan. Conectada con esta medida se encuentra recogida en la citada Ley la modificación del artículo 112 de la LGT, con la finalidad de fijar el Boletín Oficial del Estado como único medio para publicar los anuncios relativos a la notificación por comparecencia.

El artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, quedará redactado como sigue:

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

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el “Boletín Oficial del Estado”. La publicación en el “Boletín Oficial del Estado” se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.”

En el mismo sentido, la Ley 15/2014, de 16 de septiembre modifica el apartado 5 del artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Extracto de la nueva redacción del artículo 59.5 de la LRAPPAC:

“5. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el “Boletín Oficial del Estado”.

[...]”.

NOVEDADES AUTONÓMICAS: Aragón

LEY 2/2015, de 25 de marzo, de medidas tributarias urgentes dirigidas a compensar los efectos de las inundaciones en la cuenca del río Ebro

ARTÍCULO 2: MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Se introduce un nuevo artículo 121-12 en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, con la siguiente redacción:

«Artículo 121-12 Beneficios fiscales en la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» aplicables a las transmisiones de inmuebles en las localidades afectadas por determinadas inundaciones

Durante el ejercicio 2015, tributarán al tipo de gravamen del 1 por 100 las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles que radiquen en las localidades afectadas por las inundaciones acaecidas en la cuenca del río Ebro durante los meses de febrero y marzo de 2015 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, con las siguientes condiciones:

- b. Que el inmueble adquirido se destine a reemplazar a otro que, como consecuencia de las citadas inundaciones, se hubiera destruido total o parcialmente, fuera declarado en ruinas o bien, debido a su mal estado residual, requiera su demolición.*
- c. Que el valor real del inmueble adquirido no supere los 200.000 euros.*

2. Se introduce un nuevo artículo 121-13 en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, con la siguiente redacción:

«Artículo 121-13 Beneficios fiscales en la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» aplicables a las transmisiones de vehículos en las localidades afectadas por determinadas inundaciones

Durante el ejercicio 2015, tributarán al tipo de gravamen del 0,4 por 100 las transmisiones patrimoniales onerosas de vehículos destinados a reemplazar a otro que, como consecuencia de los daños producidos por las citadas inundaciones, se hubiera dado de baja definitiva en el Registro General de Vehículos de la correspondiente Jefatura Provincial de Tráfico».

3. Se introduce un nuevo artículo 122-9 en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, con la siguiente redacción:

«Artículo 122-9 Beneficios fiscales en la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» aplicables en las localidades afectadas por determinadas inundaciones

1. *Durante el ejercicio 2015, tributarán al tipo de gravamen del 0,1 por 100 los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en el caso de primeras copias de escrituras públicas otorgadas para formalizar la transmisión de inmuebles radicados en las localidades afectadas por las inundaciones acaecidas en la cuenca del río Ebro durante los meses de febrero y marzo de 2015 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, con las siguientes condiciones:*

- a) Que el inmueble adquirido se destine a reemplazar a otro que, como consecuencia de las citadas inundaciones, se hubiera destruido total o parcialmente, fuera declarado en ruinas o bien, debido a su mal estado residual, requiera su demolición.*
- b) Que el valor real del inmueble adquirido no supere los 200.000 euros.*

2. *Durante el ejercicio 2015, tributarán al tipo del 0,1 por 100 los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que documenten préstamos o créditos hipotecarios, tanto de nueva*

constitución como subrogación con ampliación, destinados a cualquiera de los siguientes fines, siempre que el capital o importe del préstamo o crédito hipotecario no supere los 200.000 euros:

- 2.1. La adquisición o construcción de inmuebles, en los términos y condiciones del apartado 1 anterior.
- 2.2. Las reparaciones de los daños en las viviendas, establecimientos industriales, mercantiles y profesionales, explotaciones agrarias, ganaderas y forestales, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de las inundaciones acaecidas en la cuenca del río Ebro durante los meses de febrero y marzo de 2015 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, así como para la construcción de nuevas edificaciones que sustituyan a las dañadas.
- 2.3. La adquisición de bienes muebles o semovientes necesarios para el desarrollo de cualquier explotación económica».

ARTÍCULO 3: MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Con efectos exclusivos para el año 2015, se introduce un nuevo artículo 132-7 en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, con la siguiente redacción:

«Artículo 132-7 Reducción aplicable en las localidades afectadas por determinadas inundaciones.

1. Las adquisiciones lucrativas *inter vivos* realizadas por personas que hayan sufrido daños reversibles o irreversibles en sus bienes como consecuencia de las inundaciones acaecidas en la cuenca del río Ebro durante los meses de febrero y marzo de 2015 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón tendrán una reducción del 100 por 100 de la base imponible del impuesto conforme al siguiente régimen:
 - a) La reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, no podrá exceder de los 250.000 euros.
 - b) El patrimonio previo preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.
 - c) Esta reducción no se tendrá en cuenta a los efectos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 132-2 de este Texto refundido.
 - d) La autoliquidación correspondiente a la donación deberá presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en periodo voluntario.
2. La reducción tiene el carácter de propia de la Comunidad Autónoma de Aragón».

TEMAS FISCALES

A vueltas con la estanqueidad tributaria¹

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado y Doctor en Derecho.*

I. Concepto de estanqueidad tributaria

Dado que, a muchos de ustedes, el simple título de la conferencia les resultará extraño y consciente de que el mismo solo cobra sentido para los iniciados en el campo tributario me van a permitir comenzar mi disertación haciendo referencia al concepto de estanqueidad tributaria. Con esta expresión, acuñada por la doctrina jurisprudencial y tributaria, se ha querido poner de manifiesto que la Administración tributaria, cuando actúa respecto del contribuyente y en relación con una misma realidad económica, puede llegar a soluciones distintas en función del impuesto objeto de examen.

Para comprender con exactitud de lo que estamos hablando, vamos a poner un ejemplo sencillo. Se trataría de analizar si, por ejemplo, la valoración administrativa de la base imponible de un impuesto, como el gravamen de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), que afecta a los documentos notariales, constituida por el valor declarado, vincularía a una segunda valoración realizada respecto a otro impuesto, como el Impuesto sobre Sociedades (IS), que toma como referencia el valor normal de mercado para valorar ese bien en el régimen de tributación de las operaciones vinculadas, al regirse por dos normativas distintas, procediendo además las valoraciones, lo cual es harto frecuente en la práctica, de dos Administraciones también distintas.

En los últimos años, varios pronunciamientos del Tribunal Supremo, han vuelto a poner de actualidad el llamado principio de estanqueidad tributaria. Como luego se verá con más detalle y era previsible, por otro lado, a la vista de los antecedentes, no se trata de fallos uniformes y generales sino que han tenido en cuenta siempre las circunstancias del caso concreto, de ahí la dificultad para establecer una doctrina jurisprudencial sobre esta importante cuestión.

El llamado principio de estanqueidad tributaria aparece citado por primera vez en las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de octubre y 20 de octubre de 1971, convirtiéndose un mes después en el considerando principal de la sentencia del mismo Tribunal de 20 de noviembre de 1971, donde puede leerse:

“.....siendo doctrina reiterada por esta Sala la de que, salvo muy especiales excepciones que no hace al caso precisar, las normas que regulan uno o varios impuestos específicamente determinadas, no son de aplicación a los demás por el principio de la estanqueidad de los distintos compartimentos tributarios....”.

La doctrina tributaria trató de precisar un poco más ese principio diciendo que la aplicación del principio de estanqueidad conlleva la defensa y el mantenimiento de un tratamiento diferente para cada tributo por la propia naturaleza singular de cada impuesto. De acuerdo con ello – se ha dicho – que ese principio implica que cada impuesto debe ser objeto de comprobación, valoración y determinación del hecho imponible conforme a sus propias normas y con abstracción de las valoraciones y apreciaciones efectuadas por la misma u otra Administración tributaria en el ámbito de otros impuestos.

Frente a este principio de estanqueidad tributaria, así concebido, que encontró su anclaje legal en el artículo 9.1.b) de la antigua LGT/1963 y, para algunos autores, por tanto, en el principio de legalidad y jerarquía normativa, se alzó el principio de unicidad de la actuación de la Administración o, si se prefiere, el principio de personalidad jurídica de la Administración recogido en el artículo 1 de la ya derogada Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957, como tuvieron oportunidad de señalar, fundamentalmente, diversas sentencias del Tribunal Supremo, a partir del año 1984, si bien dicho principio solo tenía sentido cuando la existencia de dos Administraciones tributarias no era un obstáculo insuperable para dar primacía al mismo en determinados casos.

Antes de referirnos con el detalle preciso al juego de ese llamado principio, conviene que nos preguntemos previamente si nos encontramos en realidad ante un auténtico principio general del Derecho Tributario de necesaria observancia en determinadas condiciones.

¹ Texto de la Conferencia que pronuncié el 27 de noviembre de 2014 en la sede de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación con motivo del ingreso en la misma como Académico Correspondiente.

II. ¿Es o no el principio de estanqueidad tributaria un principio del derecho tributario?

Aunque, en efecto, como se ha visto, el Tribunal Supremo y la doctrina tributaria nos hablan del principio de estanqueidad tributaria, pudiendo pensarse, por tanto, que nos encontramos ante uno de los principios rectores del sistema tributario español, la opinión más acertada es la de no considerarlo como tal sino como un criterio interpretativo.

Me van a permitir citar, en este sentido, al profesor Sainz de Bujanda, creador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario en España y Académico de Número de esta Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Para el insigne profesor, los principios rectores del sistema tributario tienen una triple misión: legitimar las normas escritas en la medida en que se éstas se atienen a aquellos, permitir la interpretación de los textos escritos en busca de la justicia y, finalmente, cumplir una misión normativa subsidiaria en los casos en que los preceptos escritos no sean suficientes.

A la vista de esos parámetros, resulta indudable que el llamado principio de estanqueidad tributaria no puede considerarse un principio rector del sistema tributario al no cumplir ninguna de esas misiones, propias de un principio rector del sistema tributario sino que, como hemos dicho, debe considerarse un criterio de interpretación aplicado por los Tribunales en determinados casos.

En este sentido y al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1976 que, por primera vez, contrapuso el principio de estanqueidad al de unidad de la Administración, dando primacía a este último con invocación de la seguridad jurídica y el prestigio de los propios órganos administrativos, el profesor Martín Delgado, ese mismo año, tuvo oportunidad de destacar que *“en verdad que la llamada “estanqueidad” de los tributos es un principio nuevo y de dudosa eficacia; si con ello quiere significarse la autonomía de las distintas figuras tributarias o bien la existencia de reglas propias para cada impuesto. No creemos necesario recurrir a un nuevo principio – el de estanqueidad - de tan limitados efectos y que solo vendría a complicar más la abigarrada terminología tributaria. Por otra parte, el hecho de que cada tributo pueda tener sus propias reglas de valoración no resulta explicado con la enunciación de ningún principio nuevo, sino que lo correcto sería buscar el fundamento y razón de tal disparidad de criterios valorativos (...)”*

III. Contenido del principio de estanqueidad

Doctrinalmente, a finales de los años 70, cuando surge, se propuso escindir el mismo, a su vez, en tres principios:

- ❖ El principio normativo de estanqueidad tributaria, según el cual, las normas reguladoras de un tributo determinado no son aplicables a los demás.
- ❖ El principio procedimental de estanqueidad, según el cual, los procedimientos de liquidación deben ser independientes sin que influyan los unos a los otros.
- ❖ El principio orgánico de estanqueidad, según el cual, los diversos compartimentos gestores de los tributos son estancos entre sí y no deben influirse.

No obstante, como vamos a ver, esencialmente, el principio de estanqueidad tributaria se ha concebido a nivel normativo y, si se nos apura, adelantando algo a lo que más adelante se hará referencia, a nivel de la valoración de un mismo bien como presupuesto determinante de la base imponible de diferentes tributos.

Más modernamente, no obstante, al hilo de la doctrina jurisprudencial, se han puesto de manifiesto tres ámbitos concretos en los que juega o ha jugado este principio a los que conviene hacer referencia.

Estos tres ámbitos concretos serían el procedimiento de inspección tributaria, el de determinación o calificación del hecho imponible y el más reiterado e importante, el de la comprobación de valores.

Este último será objeto de un estudio detallado y preciso más adelante, por lo que resulta oportuno, en estos momentos, hacer una referencia, aunque sea breve, a los otros dos ámbitos en los que ha jugado y juega el mismo, comenzando por el juego de este principio en el procedimiento inspector.

IV. El principio de estanqueidad tributaria y el procedimiento inspector

Hasta época relativamente reciente, cuando nos encontrábamos con dos actuaciones administrativas relacionadas con dos tributos distintos sobre una misma realidad económica en las que la Administración o Administraciones intervinientes, teniendo

presente el principio de estanqueidad tributaria, llegaban a soluciones distintas en perjuicio del obligado, era precisamente este último el que se ha oponía al proceder administrativo invocando la primacía del principio de unicidad de la Administración y las garantías derivadas del principio de seguridad jurídica.

Pues bien, en el supuesto que vamos a analizar, ha sido, curiosamente, el obligado tributario el que, por el contrario, frente a la actuación administrativa, ha invocado la existencia del principio de estanqueidad tributaria.

Nos estamos refiriendo en concreto a los supuestos de un procedimiento inspector de comprobación tributaria de alcance general, que abarque varios conceptos impositivos (IS, IRPF- Retenciones, IVA, etc.) y varios ejercicios, habiéndose mantenido por determinados órganos judiciales que la interrupción de las actuaciones inspectoras por las causas establecidas reglamentariamente solo tenía eficacia cuando se producía respecto a un determinado concepto impositivo o ejercicio y no respecto a los demás con los efectos consiguientes respecto a la prescripción del acción administrativa para determinar la deuda tributaria.

Los fundamentos de la posición de esos órganos judiciales (por ejemplo, de la Audiencia Nacional en sentencias de 21 de abril de 2005, 24 de marzo de 2006 o 4 de octubre de 2007) que terminó por ser acogida por el Tribunal Supremo (sentencias de 2 de junio de 2008, 6 de abril de 2009 o 18 de junio del mismo año) se encontraban en los antiguos artículos 66.1.a) y 62.1 de la LGT/1963. El primero de ellos, al hablar de las causas de interrupción de la prescripción, hablaba de las actuaciones administrativas conducentes al reconocimiento, regularización aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado **por cada hecho imponible**.

Los promotores de la actual LGT/2003 eran conscientes del problema y trataron de poner freno al peligro que se podía avecinar con pronunciamientos como los indicados. Así, en primer término, el artículo 68.1.a) de la nueva Ley relativo a la interrupción de los plazos de prescripción, a diferencia del antiguo artículo 66.1.a) de la LGT/1963, habla ya de que ese plazo se interrumpe “por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación **de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria**” ya no del tributo devengado por cada hecho imponible.

Esta normativa viene a consolidarse definitivamente con el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En este sentido, el artículo 102.2 de ese Reglamento establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto de comprobación. Por su parte, el artículo 184.6, al que luego se hará una referencia más precisa, dispone que “el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la LGT/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto **de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento**”.

El Tribunal Supremo, aplicando todavía formalmente la antigua normativa, la vigente en la fecha en tuvieron lugar las actuaciones inspectoras sometidas a su enjuiciamiento, consciente, no obstante, de los términos en que se manifestaba la nueva LGT/2003, cambió su criterio, siendo ejemplo de ello la sentencia de 6 de noviembre de 2008, en la que ya señala claramente que el procedimiento de inspección tiene **carácter único** sin que pueda desdoblarse en otros tantos procedimientos por el hecho de que sean varios conceptos, tributos o ejercicios tributarios los que sean objeto de comprobación. La sentencia de 27 de febrero de 2009 reitera el anterior pronunciamiento, con lo que la opinión de la Sala adquiere ya la categoría de doctrina legal.

Por si hubiera alguna duda al respecto, la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009, en un recurso directo contra diversos artículos del Real Decreto 1065/2007, citado, las despejó definitivamente al analizar la conformidad a derecho del último inciso del artículo 184.1. Dicho artículo permite entender que una ampliación del plazo de las actuaciones basada en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto afecta a todos los impuestos a los que se refiera la actuación inspectora, sosteniendo el Tribunal que **“todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 LGT, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos”**. Y para ratificar su tesis, trae a colación el citado artículo 184, apartados 6 y 7, relativos al cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada y el inicio de nuevo de ese cómputo por cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de los periodos objeto del procedimiento de comprobación.

La Sentencia del Alto Tribunal de 24 de mayo de 2012 hace un magnífico y completo análisis de esta problemática dejando definitivamente claro, tanto antes de la LGT/2003 como después, que **las diligencias extendidas en un procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación de ese procedimiento de comprobación general**, sin que, por tanto, pueda invocarse ya el principio de estanqueidad tributaria.

A la vista de todo ello, en estos momentos, tras la confirmación de la validez de los preceptos del Real Decreto 1065/2007 por parte del Tribunal Supremo, puede decirse, sin duda, que ha desaparecido el principio de estanqueidad en su vertiente pro-

cedimental pues, a los efectos de valorar si ha existido o no una interrupción injustificada del procedimiento (artículo 102.2), una ampliación del plazo de duración del procedimiento (artículo 184.1) o para el cómputo del plazo de interrupción injustificada (artículo 184.6) y de reanudación de actuaciones tras una interrupción injustificada o transcurso del plazo máximo de duración (artículo 184.7), siempre que se trate de una comprobación administrativa de alcance general relativa a varios conceptos y ejercicios, el Real Decreto en cuestión tiene presente la consideración del procedimiento como un procedimiento único y que los efectos se producen respecto de todas las obligaciones tributarias aunque concurra en alguna de ellas, superándose con ello la anterior doctrina jurisprudencial.

V. El principio de estanqueidad tributaria y la determinación o calificación del hecho imponible

El segundo ámbito concreto donde ha jugado también el principio de estanqueidad tributaria ha sido en el de la determinación o calificación del hecho imponible.

Aunque ha sido el menos estudiado no por ello es menos importante llegándose a decir que es el que más afecta a la naturaleza del sistema tributario.

En pocas palabras se trataría de determinar si una misma Administración tributaria puede tratar a un obligado de forma distinta o incluso contradictoria respecto de un mismo negocio, operación o realidad económica sujeta a tributación, calificándola de forma diferente en función del impuesto de que se trate.

No vamos a entrar en el detalle de las sentencias dictadas, fundamentalmente por el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, en relación con este tema en las que se ha dado un tratamiento coherente para todos los impuestos afectados. Simplemente, vamos a poner, de nuevo, un ejemplo extraído de una de ellas.

Se trataba de un supuesto en el que la Administración tributaria había dado un tratamiento diferente en el IVA y en el IRPF a una empresa a la hora de fijar un criterio que sirviese para determinar el porcentaje de disponibilidad de los vehículos por parte de los empleados de la misma distinguiendo el uso privado del uso empresarial a los efectos todo ello de determinar la existencia de una retribución en especie. Pues bien, la legislación del IVA establecía una regla especial de presunción de afección al uso empresarial de dichos vehículos en un 50%, que no fue valorada por la Inspección a efectos del IRPF.

La Sala, en este caso, la de la Audiencia Nacional, en sentencia de 1 de diciembre de 2010, entendió que:

“(…) la Inspección de los Tributos no puede pretender que, al socaire de la invocación del principio de estanqueidad tributaria se pretenda desconocer la realidad de los hechos advertida por la propia inspección de Tributos, cuando respecto de otro tributo ya comprobado, se ha llegado al convencimiento de que el uso empresarial del mismo ha quedado determinado en un porcentaje superior que el determinado a efectos del Impuesto ahora examinado (...)”

En este ámbito, a diferencia del anterior, es la Administración tributaria, por tanto, la que invoca el principio de estanqueidad tributaria frente al de unicidad de la actuación administrativa invocada por el obligado, junto a los conocidos principios de seguridad jurídica y respeto a los actos propios.

Pues bien, con carácter general, cuando los Tribunales se han enfrentado al tema, han venido manteniendo un criterio contrario al principio de estanqueidad pues no se puede defender jurídicamente la existencia de una doble verdad respecto a una misma realidad económica objeto de tratamiento en dos impuestos salvo que se justifique la necesidad de un tratamiento diferenciado.

VI. El principio de estanqueidad tributaria y la comprobación de valores

El campo de la comprobación de valores ha sido donde tradicionalmente más importancia ha tenido y tiene el principio de estanqueidad tributaria y a su estudio nos vamos a dedicar con el detalle preciso a renglón seguido.

La comprobación de valores ha tenido y tiene fundamental peso en los llamados impuestos patrimoniales, especialmente en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), tributos que, hasta hace treinta años aproximadamente, fueron gestionados por el Cuerpo de Abogados del Estado y que han sido objeto de numerosos trabajos por parte de los integrantes del mismo, bien colectivamente, como los recordados volúmenes del Instituto de Estudios Fiscales del año 1977 o, individualmente, como el reconocido Manual del ITPAJD de mi querido

amigo y compañero Antonio Martínez Lafuente, miembro del Tribunal que juzgó mi tesis doctoral y académico correspondiente de esta Institución, del que se han hecho numerosas ediciones.

Después de este inciso y volviendo al tema que nos ocupa, como se ha indicado por la doctrina, la estanqueidad tributaria ha supuesto la afirmación de la autonomía de cada tributo para la valoración de un elemento del mismo relacionado, generalmente, con la base imponible.

El planteamiento de principio no es otro que el siguiente: la valoración realizada desde el punto de vista de un impuesto no vincula a una segunda valoración realizada respecto a otro impuesto, en especial cuando proceden de dos Administraciones distintas, al regirse por dos normativas distintas. Ese planteamiento favorable a la estanqueidad encontró respaldo legal en el artículo 9.1.b) LGT/1963 y actualmente lo encuentra en el artículo 7.1.d) de la LGT/2003, según el cual, los tributos se regirán, especialmente, "(...) por las Leyes Reguladoras de cada tributo".

Por su parte, los defensores del principio de unicidad, si nos encontramos en la órbita de la misma Administración tributaria, han apelado al principio de personalidad jurídica única de la Administración (artículo 3.4 de la Ley 30/1992), a la doctrina de los actos propios y al principio de confianza legítima (artículo 3.1 de la misma Ley 30/1992).

Cuando, por el contrario, han intervenido dos Administraciones distintas, el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE unido al principio de capacidad económica se convierten en obstáculos de peso para oponerse a una actuación administrativa diferenciada en cada impuesto.

César Albiñana García- Quintana, querido director de mi tesis doctoral y académico de número de esta docta Institución, en 1974, a los pocos años, como hemos visto, de ratificarse por el Tribunal Supremo la vigencia del principio de estanqueidad tributaria, tuvo ya oportunidad de recomendar que las valoraciones realizadas en un impuesto sirvieran para otro o, lo que es lo mismo, la existencia de una sola valoración para cada bien o derecho y para todos los tributos. Tras los primeros pronunciamientos judiciales reiterados y favorables a la unicidad de valoraciones en la década de los 80, doctrinalmente, se intentó acudir al Derecho comparado para fundar la valoración unitaria aunque, desde el primer momento, se vieron las insuficiencias del mismo.

En este sentido, nos vamos a referir, en primer lugar, a la ley alemana de valoraciones de 1985, durante bastante tiempo considerada la estrella del Derecho Fiscal alemán (con antecedentes en una Ley del año 1925). El propósito del legislador de 1925 era ya que los valores unitarios para la propiedad inmobiliaria se fijaran el uno de enero de cada año. Ese propósito solo se cumplió cuatro años. La Ley de 1985 tomaba como criterio general de valoración el valor común o de mercado definido como "el precio que podría obtenerse en el tráfico comercial ordinario de la enajenación del bien económico, habida cuenta de su naturaleza y condiciones y considerando todas las circunstancias que influyan en el precio, salvo las personales o no habituales". No tuvo el éxito esperado dado el enorme gasto y despliegue administrativo que suponía la realización de valoraciones generales y porque las valoraciones unitarias conducían a resultados injustos y tratamientos desiguales no solo entre los diversos tipos de bienes sino también entre bienes del mismo tipo. A ello había que añadir que existía una gran discrepancia entre los valores unitarios y los de mercado.

En la actualidad, la principal ley alemana en materia de valoración es el Código Federal de Construcción que, en su artículo 194 define el valor actual de mercado como el valor en la fecha de valoración que puede pagarse por una propiedad, teniendo en cuenta su estado, instalaciones y situación, utilizando para fijarlo tres métodos: el de comparación, el de actualización de rentas y el método de coste o reemplazamiento. El sistema sigue adoleciendo de gran complejidad y coste.

En Italia, en 1973, se aprobó una normativa común en materia de comprobación de la base imponible para los impuestos directos en línea con normas precedentes pero de gran complejidad y detalle también, distinguiéndose entre comprobación analítica y sintética, si bien, previamente, había que averiguar cuál era el contenido normativo de esos términos en su aplicación a las personas físicas. Lo mismo ocurría con la llamada rectificación contable y extracontable para las personas jurídicas.

En España, hubo un primer intento normativo de superar el principio de estanqueidad tributaria en el Decreto 208/1974, de 25 de enero, dictado en desarrollo del Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, donde se indicaba que "(...) de modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación del Impuesto de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo".

En febrero de 1976, en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda e inspirada en la Ordenanza Fiscal alemana, se llegó a preparar un proyecto de ley "de valoraciones fiscales", donde se pretendía regular todas las valoraciones que debieran afectar a operaciones de ingreso y gastos públicos, desde las expropiaciones forzosas hasta las bases imposables de los tributos. En la citada Ordenanza Fiscal se establecía una relación equilibrada entre el postulado de la justicia material, por un lado, y el de protección de la confianza y seguridad jurídica, por otro, ponderando los intereses en juego, dando prevalencia, en principio, de acuerdo con la jurisprudencia, a estos últimos. Dicho proyecto no llegó a buen fin.

A finales de los 80 y principios de los 90 diversos autores se manifestaron a favor de una ley de valoraciones. En este sentido, podemos traer a colación, por ejemplo, el parecer de Eserverri Martínez que, en un trabajo sobre valoración en el ITP y partiendo de la necesaria armonía entre los diversos impuestos integrantes del sistema, planteaba una disyuntiva: o bien apoyarse en otras figuras tributarias para atraer de este modo posibles criterios de valoración que conecten entre sí o articular una ley de valoraciones fiscales que sirva para todos las figuras impositivas integradas en el sistema, inclinándose por esta última teniendo en cuenta, además, la evidente imposibilidad legal de que las leyes reguladoras de las diferentes figuras impositivas contemplen y regulen unos mismos criterios valorativos.

La respuesta negativa a ese planteamiento se produjo en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, norma actualmente vigente, en cuya Exposición de Motivos, dando respuesta a la demanda de que la legislación configure un valor fiscal unitario aplicable a los bienes en todo el sistema tributario, puede leerse que:

“(...) No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquéllos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución.

A pesar de estos inconvenientes, la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio no renuncia a avanzar en la búsqueda de una mejor coordinación del funcionamiento de las figuras tributarias que hoy constituyen el grupo de la imposición patrimonial y de la máxima simplificación del propio impuesto, sin perder de vista, además, que la progresiva mejora de la gestión de los valores catastrales, puede permitir en un futuro próximo la utilización de los mismos como punto de referencia valorativa unitaria, tal como hoy se demanda (...).”

El Tribunal Supremo, con la perspectiva del tiempo transcurrido desde sus primeros pronunciamientos, en su importante Sentencia de 25 de junio de 1998, de la que fue ponente el magistrado Gota Losada, académico de esta Institución, al que me une nuestro común afecto por la ciudad de Oviedo, tuvo oportunidad de manifestar su parecer al respecto. El Alto Tribunal, después de señalar que el principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos al negar la propia existencia de un Sistema tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocer la personalidad jurídica única de la Administración, ignorar los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración, siendo susceptible por todo ello de generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc, vino a señalar:

“(...) Ahora bien, la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del Siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Única Contribución (Memoriales de D. Miguel de Zabala, D. Martín de Loynaz, D. Cenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos III, mediante sus tres Decretos de 4 de julio de 1770, de establecer la Única Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principio del Siglo XIX.

La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad.

La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los Impuestos sobre la Renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etc.

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo (...).”

Como veremos, esa conclusión final avanzada ya hace más de dieciséis años, a pesar de las opiniones doctrinales favorables a la desaparición del principio, pueden seguir manteniéndose en la actualidad.

Por otro lado, la idea de la consideración del Derecho Tributario como un verdadero Sistema ha prendido en algunos autores. Según un cierto sector doctrinal, para entender que un ordenamiento jurídico o una parte del mismo constituye un Sistema es necesario que hablemos no solo de un conjunto de normas sino también de un conjunto de principios que los inspiran así como una coherencia entre los mismos de modo que respondan al cumplimiento de unos concretos fines. Sobre esa base, se ha defendido el principio de unicidad señalando que el calificativo de Sistema en el ámbito tributario conlleva que las soluciones adoptadas por el Legislador a la hora de regular cada tributo han de tener un grado de coherencia que eviten las contradicciones del mismo. La referencia a ese sistema tributario en el artículo 31.1 de la CE y al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 servirían de adecuado fundamento a esa teoría. La nota de coherencia vertebraría así el sistema de tal forma que, cuando la solución normativa adoptada solo vale para una parte del Sistema, sin causa que ampare tal reduccionismo, lo que queda afectado es el propio Sistema y, en última instancia, el principio de seguridad jurídica.

Aunque podamos estar de acuerdo con ese planteamiento basado en la consideración del Derecho Tributario como un Sistema, la realidad demuestra que es muy difícil de llevar a la práctica dada la diversidad de hechos imposables y de parámetros utilizados en las normas reguladoras de los diversos tributos para el cálculo de la deuda tributaria. Fuera de los casos de conexión normativa entre los distintos tributos en los que el precepto regulador de un determinado tributo permite trasladar a otro la valoración realizada en el mismo (artículo 36 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física de 2006 y artículo 18.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por ejemplo), existe una imposibilidad manifiesta de trasladar la valoración realizada en un tributo a otro si sus parámetros de valoración son distintos. Al margen de las numerosas opiniones doctrinales acerca del principio de estanqueidad tendentes a superar, por la vía de los principios, el casuismo exacerbado derivado del anterior planteamiento entendiendo, por ejemplo, que es un error analizar el tema desde la oposición del mismo al tema de la personalidad jurídica de la Administración o de los actos propios, cuando lo correcto es tener presente las exigencias de la igualdad en la imposición, la seguridad jurídica y la coordinación en la actuación de la Administración Pública, resulta oportuno ya referirse a las distintas fases por las que ha pasado la jurisprudencia en su tratamiento de la estanqueidad tributaria.

En una primera fase, entre 1971 y 1984 (con la excepción de la sentencia de 2 de marzo de 1976, posteriormente rectificada en la de 23 de noviembre de 1978) se produce una mayoritaria acogida del principio de estanqueidad, sobre base del artículo 9.1.b) LGT/1963, frente al de unicidad de la actuación administrativa, recogido en el artículo 1 de la LRJAE de 1957 y la doctrina de los actos propios (Sentencias de 5 de octubre de 1971, 28 de octubre de 1971, 20 de noviembre de 1971, 23 de noviembre de 1978, 21 de mayo de 1979, 5 de marzo de 1980, 7 de diciembre de 1982).

Fue posteriormente, entre 1984 y 1990, cuando se produce una doctrina jurisprudencial favorable a la unicidad si bien dentro de una única Administración tributaria, la del Estado, fundamentalmente en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y con el Impuesto sobre Sociedades, señalándose que la valoración de un inmueble en el primero no podía variarse en el segundo (ejemplos de ello serían las Sentencias de 26 de octubre de 1984, 23 de abril de 1985 y 3 de marzo de 1986).

En la década de los 1990 y principios del actual siglo, antes de llegar a la importante sentencia de 25 de junio de 1998, a la que antes se hizo referencia, destacan un grupo de sentencias en las que, en lógica concordancia con la doctrina anterior, se indica que el principio de unicidad no rige entre Administraciones distintas, fundamentalmente la Administración local y la estatal. Ejemplos de ello serían las Sentencias de 21 de octubre de 1996 (Impuesto Incremento del Valor de los Terrenos versus antigua Contribución Territorial Urbana (IIVT)- hoy no, ya que, para la fijación del incremento gravado por el actual IIVTNU, existe una clara remisión a los valores fijados por el IBI - artículo 107.2 del TRLHL-), aunque con alguna excepción en sentido contrario como la de 25 de septiembre de 1997 (ITP-IIVT), 19 de enero de 2001 o 15 de enero de 2002.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998, ya citada, se introdujo, no obstante, un importante matiz en relación con la presencia de dos Administraciones tributarias distintas consecuencia de la cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas - CCAA - (en concreto se trataba de un supuesto de cesión de la gestión del ITP estatal a una CCAA). En este sentido, el fallo en cuestión dispuso que:

“(…) no hay inconveniente serio para admitir que la valoración realizada por la Administración tributaria de una CCAA, gestora del tributo, puede trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias”.

Dicha afirmación se ha mantenido, como veremos, desde entonces, para salir al paso de cualquier intento de esgrimir la existencia de dos Administraciones distintas (la Autonómica, en relación con un tributo cedido y la del Estado, titular del mismo, actuando en relación con un tributo propiamente estatal) realizando una tarea valorativa.

Así llegamos a la jurisprudencia de estos últimos cinco años en la que, algunos autores han querido ver un aldabonazo definitivo en favor del principio de unicidad y en contra, por ende, del principio de estanqueidad. No ha sido así, en nuestra opinión. Solo en muy contadas ocasiones, como veremos, y forzando la interpretación conceptual de determinados preceptos de la normativa tributaria se puede hablar de quiebra del principio de estanqueidad.

El punto de arranque de esta última línea de doctrina jurisprudencial puede encontrarse en la Sentencia de 30 de noviembre de 2009. Se trataba de determinar si la valoración realizada por la Administración en el Impuesto sobre la Renta de Aduanas (precio real o efectivamente pagado) debía considerarse como valor de mercado propio de los precios de transferencia en el Impuesto sobre Sociedades. La Sala, para fundar su respuesta afirmativa a esta cuestión tuvo en cuenta las posibilidades que ofrecía, a priori, el antiguo artículo 169.1.d) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 y su remisión para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas al “valor asignado a efectos de otro tributo”, lo cual, no obstante, resulta discutible pues, una cosa es el precio real satisfecho (Base imponible del Impuesto sobre la Renta de Aduanas) y otro el valor de mercado propio de las operaciones vinculadas.

A pesar de ello sí que dejó sentado un principio básico, que ha sido tenido en cuenta por sentencias posteriores, y que podemos enunciar así: **no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración.**

Esta afirmación del Alto Tribunal fue tenida en cuenta, a sensu contrario, para hacer valer el principio de estanqueidad por sentencias posteriores, como la de 3 de mayo de 2010, en un caso de venta por parte de una empresa vinculada de un solar por un precio, que consignó en la declaración del IVA, comprobada y aceptada por la misma Administración tributaria en un acta de conformidad. Posteriormente, dicha operación fue analizada a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa sobre operaciones vinculadas, llegándose a una valoración muy superior (nada menos que en un 1000%). La sentencia deja muy claro que no existe un acto propio de la Administración y que ella no está obligada a tasar la operación de igual forma en un impuesto y en otro pues los parámetros de valoración son distintos como distinta es también la finalidad de ambos tributos. Igual ocurrió en la sentencia de mismo Tribunal de 3 de junio de 2010.

Quizá fuera la sentencia de 15 de marzo de 2012 la que diera un primer paso en la ruptura del principio de estanqueidad en un supuesto en las que entraron en juego el IVA, primero, y luego el IS, aunque, a nuestro juicio, equiparando erróneamente el precio o importe total de la contraprestación con el valor normal de mercado, que no son parámetros iguales.

En efecto, por mucho que se trate de concretar el precio o importe de la contraprestación satisfecho por un bien éste no puede equipararse al valor normal de mercado ya que el primero puede verse condicionado por las circunstancias subjetivas del vendedor del bien mientras que en la fijación del segundo influyen factores como la situación geográfica, el nivel de renta, el grado de desarrollo económico, el número de transacciones comparadas, el momento en que se realiza la operación, etc. Todo ello hace muy difícil, salvo en algún caso muy concreto, como el que fue objeto de examen en ese fallo, llegar a esa equiparación de bases imponibles de los dos tributos en liza.

En todo caso, es importante resaltar que, para que puede hablarse de estanqueidad y de unicidad es preciso siempre un primer acto administrativo de comprobación de valores, no pudiendo hablarse de ella, por tanto, cuando una Administración se limita a recepcionar una autoliquidación del obligado sin procedimiento tributario alguno o comprobación de los valores por parte de la Administración competente. En este sentido podemos citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2012.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012, salvando ya de entrada el problema de la valoración realizada por dos Administraciones distintas, la autonómica, gestora del tributo estatal cedido en relación con el gravamen de actos jurídicos documentados del ITPAJD y la estatal, competente para gestionar el IRPF, entendió, lo cual es harto discutible, como veremos en otro supuesto parecido más adelante, que no había mejor definición del valor real de los bienes inmuebles transmitidos, a los efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (artículos 30.1 y 46 de su TR) que el “precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes” propio de las operaciones vinculadas previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, trasladable también a la persona física en el IRPF.

Si bien es cierto, como llegó a afirmar la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998, comparando el “valor real del bien transmitido” y el “valor normal de mercado, que (...) cuando existe un mercado perfecto (libre, transparente, etc) de venta de un determinado bien o producto, el valor comprobado no puede estar dissociado, ni diferir del precio de mercado pues, en caso contrario, el denominado “valor real verdadero” se convertiría en una entelequia arbitraria”, también lo es que, con la legislación vigente, no puede asimilarse el uno al otro cuando, desgraciadamente, el valor real versus valor comprobado no tiene una definición legal mientras que el “valor normal de mercado” tiene una clara y expresa regulación en el artículo 16 del Impuesto societario.

Las dificultades para dar un concepto de “valor real”, según los Tribunales y la doctrina, han sido evidentes a lo largo del tiempo. Así, por ejemplo, se le ha identificado con la cualidad de las cosas, en cuya virtud se da por poseerlas cierta suma de dinero o valor

equivalente, debiendo entenderse por “real” lo que tiene existencia verdadera y efectiva. También se ha dicho que es una magnitud indeterminada en tanto que la norma ni determina lo que debe entenderse por valor real ni especifica los parámetros que deben emplear los sujetos pasivos. Se habla del valor real de un bien como el precio que está dispuesto a pagar el mercado por él o de una consideración más de las relaciones entre los sujetos y las cosas, en este caso, de las relaciones de cambio que se producen en la vida económica. De precio realmente pagado por un bien. De valor intrínseco de un bien, que la Administración identifica a veces con el precio normal de mercado, aunque, a veces, se diferencia de este último para ser algo diferente, más esencial, y que no se sabe bien qué es, etc.

Aunque la regla era bastante precisa, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de noviembre de 2013, vuelve a cambiar de criterio en un supuesto de valoración, a efectos del IAJD de una declaración de obra nueva y división en régimen de propiedad horizontal, cuyo base imponible, según el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, está constituida por el valor real del coste de la obra nueva y el valor real del terreno y que no puede ser tenido en cuenta a efectos del IS al que alude el artículo 15.2 e) de la Ley reguladora del IS pues no es “*lo mismo el valor real del solar y del coste de la construcción que el valor de mercado del bien transmitido pues aquel significa lo que cuesta construir la obra que se declara junto al valor del solar que le da soporte*”.

El último pronunciamiento del Alto Tribunal lleva fecha de 9 de diciembre de 2013, en un supuesto, de nuevo, de valoración a efectos del IAJD y de determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas en el IS. Dicha sentencia, después de hacer un amplio recorrido por la jurisprudencia existente sobre la cuestión comenzando por la importante sentencia de 25 de junio de 1998, vuelve a insistir en la necesidad de estar siempre al caso concreto suscitado y, sin una argumentación extensa, respalda la ponderación del litigio realizada por la Sala de instancia en supuestos similares a éste, afirmando en lo que aquí importa:

“En efecto, en supuestos como el que nos ocupa, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, procede aplicar el principio de unidad o unicidad administrativa, pues no cabe duda que el Impuesto sobre Sociedades establece que «[l]a Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas» (art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), al igual que las previsiones del ITP y AJD, modalidad Actos jurídicos documentados, cuyo art. 46.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que «[l]a Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado», lo que implica la formación de la base imponible de ambos tributos por un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido.

Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas”.

De nuevo, como dijimos antes, en la actualidad y legalmente, no puede asimilarse el “valor real”, que constituye la base imponible del ITP, valor que se puede comprobar acudiendo a los medios previstos en el artículo 57 de la LGT/2003 y el “valor normal de mercado”, aplicable a las operaciones vinculadas en el IS y en el IRPF, con unos métodos propios de cálculo contenidos en la normativa reguladora del primero de ellos, trasladables al segundo. La aplicación del principio de unicidad en este caso supondría la derogación en la práctica del sistema de valoración de las operaciones vinculadas establecido en la Ley reguladora del IS (artículo 16).

En el caso de autos, como puso de manifiesto acertadamente el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, el “valor normal de mercado” del artículo 16 de la LIS no guarda relación con el “valor declarado” (no el “valor real” como indica la sentencia) a efectos del gravamen de actos jurídicos documentados (artículo 30 del TRITP), máximo, cuando, como aquí ocurrió, la CCAA fijó el valor declarado acudiendo a la aplicación de determinados coeficientes sobre el valor catastral (artículo 57.1.b) LGT/2003).

Los parámetros de valoración, como se observa, son radicalmente distintos no existiendo, por otro lado, conexión legal alguna entre las reglas establecidas para valorar las operaciones vinculadas con las establecidas para comprobar el valor declarado en el IAJD. Confundir – como se ha dicho – el valor real comprobado con el “valor normal de mercado”, aplicable a las operaciones vinculadas en el IS y en el IRPF no es, con todos los respetos, lo más adecuado a la legislación vigente.

En base a todo lo expuesto, en nuestra opinión, no puede hablarse con fundamento de una quiebra del principio de estancueidad tributaria. El examen del caso concreto se impone teniendo siempre presente que unos mismos parámetros de valoración deben llevar a una misma valoración aunque intervengan dos Administraciones distintas.

En todo caso, cuando intervenga una misma Administración tributaria, de conformidad con el artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992, debería extremarse el deber de motivación de todo acto de comprobación de valores (artículo 103.3 de la LGT), dejando clara en la segunda valoración las razones de la actuación administrativa en garantía de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios.

Lo que no resulta de recibo en estos supuestos, si se quiere dar prevalencia, en todo caso, a la segunda valoración, es que la propia Administración revise o reajuste la primera acudiendo a alguno de los procedimientos previstos en la normativa vigente.

En efecto, comenzando por el procedimiento de revisión de oficio del artículo 217 de la LGT, no sería posible la revisión de esa valoración previa pues, si se ha realizado aplicando los parámetros de valoración previstos en la ley, no puede hablarse de infracción alguna del ordenamiento jurídico y menos de concurrencia de alguno de los tasados motivos de nulidad de pleno derecho de ese artículo. Por la inexistencia igualmente a priori de esa infracción debe descartarse igualmente la declaración de lesividad del artículo 218 de la LGT.

Tampoco esa revisión, aunque pueda favorecer al obligado, pueda realizarse al amparo del artículo 219.1 de la LGT/2003. Dicho precepto admite, entre otros casos, la revocación “cuando por circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”. Aparte de que este procedimiento se inicia de oficio, en el motivo expuesto únicamente tienen acogida las circunstancias sobrevenidas que afectan al presupuesto de hecho del acto (por ejemplo, anulación judicial de un contrato de compraventa, sometido previamente a tributación) y no las que tienen que ver con el criterio aplicado para dictar una liquidación que se pretende revocar o con una valoración jurídica de la base imponible de un impuesto.

Lo expuesto no tiene nada que ver, por último, con el posible ajuste bilateral - ex artículo 16.1.2º del actualmente vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 5 de marzo de 2004 - derivado de la aplicación por la Administración tributaria en el Impuesto sobre Sociedades de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, que cumplen una función antielusiva tendente a deshacer las consecuencias perjudiciales que para la Hacienda Pública se ocasionan por razón de la vinculación de las entidades o personas intervinientes. Se trataría, en pocas palabras, - como indica la importante Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 - de reconducir el gravamen a aquel que se hubiera producido si la operación o transacción se hubiera realizado entre entidades no vinculadas y, por tanto, en libre competencia, con objeto de gravar la renta de la misma proveniente del auténtico valor de la prestación o del objeto del contrato.

Desde otra perspectiva, es importante reseñar que, cuando intervengan dos Administraciones tributarias y la segunda de ellas, normalmente la del Estado, tenga noticias de una valoración previa del mismo bien a efectos de otro gravamen por parte de otra Administración, normalmente la autonómica en relación con los tributos estatales cedidos a las CCAA (IAJD versus IVA e IS -), lo que puede presumir en una gran mayoría de casos, aunque no se comunique la valoración de la una a la otra, deberían activarse los mecanismos de coordinación entre ambas Administraciones para que, en lo posible, la Administración del Estado pudiera conocer la actividad comprobadora de la Administración autonómica. De esta forma, como ha señalado un sector doctrinal, se podría evitar que, en determinados casos, una misma realidad económica pudiera ser valorada de forma diferente según la normativa tributaria aplicable a la misma, en contra de la unidad y coherencia del sistema.

En este sentido, en relación precisamente con los tributos estatales cedidos, aunque de una forma bastante vaga, todo hay que decirlo, la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del sistema de financiación de las CCAA, en su artículo 65.3.c) y f), encomienda al Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión proponer criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y de las CCAA en materia de tributos cedidos así como de las relativas a su gestión y el diseño de la política general de gestión de los tributos cedidos, estableciendo directrices para su aplicación y para la coordinación de la gestión de los tributos que, desgraciadamente, se alejan mucho de la función encomendada a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria por el antiguo artículo 64.3 e) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre financiación de las CCAA, sustituida por la actual Ley 22/2009, El citado artículo atribuía de forma clara a esa Comisión la función de “coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios”.

Nuestra opinión final sobre el tema es que, a día de hoy, con la legislación vigente y como ya tuvo oportunidad de señalar la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998, a salvo los casos de conexión normativa entre los tributos en liza, solo en los supuestos en que el concepto técnico fiscal del valor sea igual o muy próximo y el medio o método de comprobación sea el mismo, especialmente un dictamen pericial, existiendo, por otro lado, una escasa diferencia temporal en las respectivas actuaciones valorativas, puede hablarse de ruptura del principio de estanciedad.

Voy terminando y lo quiero hacer haciendo referencia en primer lugar, a dos opiniones doctrinales acerca de este problema, muy alejadas en el tiempo pero coincidentes en lo esencial sobre esta importante cuestión.

Una, la de Isabel Espejo Poyato, compañera de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de esta Real Academia que, en 1990, en un trabajo doctrinal sobre el tema, resumiendo su posición, señaló que “*ni unidad, que no es totalmente posible, ni estanciedad que, en algunos casos no tiene sentido y que plantearía serios problemas constitucionales sino unidad en lo posible, variedad en lo inevitable y coordinación en todo caso*”.

La segunda, mucho más reciente, es la de Julio Banacloche, Director de la Revista de Impuesto, objeto de mis colaboraciones periódicas, que, en este año 2014 y al hilo del último pronunciamiento del Tribunal Supremo, el de 9 de diciembre de 2013,

con el que se muestra en desacuerdo, afirma que “quizá haya que moderar la discrepancia considerando que los principios de estanqueidad y de unicidad se han reconvertido en el principio de estabilidad dentro de cada impuesto, de modo que, ante una situación de cercanía temporal y de similitud de circunstancias, sea obligado atender a un valor inalterado, como ocurre en la “transmisión próxima del mismo bien” respecto del valor real o del valor normal de mercado o del precio comprobado en la anterior transmisión”.

Por último, no puedo terminar definitivamente mi conferencia, sin hacer mención a la normativa futura sobre el tema que, a nuestro entender, va a cambiar de forma muy importante con el planteamiento del principio de estanqueidad tributaria y con nuestra opinión final acerca del mismo.

En efecto, aunque en base a los razonamientos que se han expuesto, era posible, salvo algún caso concreto, mantener la vigencia del principio de estanqueidad, como ha ocurrido en numerosas ocasiones, la reacción a los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo contrarios al mismo por parte de la Administración tributaria no se ha hecho esperar y así en el proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades, presentado en las Cortes y ya aprobado, aunque pendiente de la oportuna publicación en el BOE, se ha incluido en el precepto dedicado a las operaciones vinculadas, el artículo 18, un apartado, el 14², que reza así:

“El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del IRPF o del IRNR, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este Impuesto, del IRPF o del IRNR, salvo disposición expresa en contrario”.

Este nuevo apartado supone un reforzamiento máximo del principio de estanqueidad en relación con los impuestos personales, con especial incidencia en el campo de las operaciones vinculadas en el IS, objeto del análisis de los pronunciamientos judiciales precedentes. Se establece una clara incomunicabilidad, salvo que una disposición expresa establezca lo contrario, entre el valor de mercado a efectos de esos impuestos personales y otros impuestos y especialmente, entre los valores a efectos de otros impuestos y el valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas en el IS.

Con esa previsión legal, que será aplicable, no obstante, según la disposición final duodécima del proyecto de ley³, a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, ha desaparecido el margen de apreciación que hasta ahora tenían los Tribunales para apreciar, en un caso concreto, si era posible o no mantener la misma valoración de un bien.

En el futuro, cuando dichos Tribunales se encuentren con algún supuesto en los que resulte ya aplicable por la Administración tributaria la previsión contenida en ese artículo, para hacer valer el principio de unicidad, no van a tener otra opción que apelar a los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y capacidad económica (artículo 31.1 CE), previo planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad respecto a este precepto ante el Tribunal Constitucional.

2 Hoy ya es el artículo 18.14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28 de noviembre de 2014).

3 Hoy disposición final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28 de noviembre de 2014).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA DESTACADA

Tribunal Económico Administrativo Central

RETROACCIÓN DE ACTUACIONES. RESOLUCIÓN DE 15 DE MARZO DE 2015

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión de la presente reclamación, siendo la cuestión que se suscita la validez de la liquidación practicada en cumplimiento de la resolución dictada por este Tribunal Central con fecha de 23 de febrero de 2012.

Segundo. Con carácter previo a las cuestiones planteadas por los reclamantes, este Tribunal debe entrar de oficio a analizar la corrección procedimental de las liquidaciones practicadas en cumplimiento de la resolución dictada por este Tribunal en la que se acordaba retroacción de actuaciones por falta de motivación de la comprobación de valores.

A tales efectos debe tenerse en cuenta la resolución dictada por el Pleno de este Tribunal Central de fecha 27 de Octubre de 2014 cuyo Fundamento Tercero se transcribe a continuación:

“Como ya ha quedado expuesto, el TEAR en su resolución de 29 de mayo de 2009, a la vista de la falta de motivación de la primera comprobación de valor practicada, ordenó, en cumplimiento de lo establecido en el art 239 de la LGT, la retroacción de actuaciones, debiéndose analizar la naturaleza y requisitos -en especial temporales- de la actuación que debe desarrollar la Administración en cumplimiento de lo resuelto por el órgano de revisión.

Para comenzar es necesario puntualizar, que, a diferencia del procedimiento inspector -para el cual la Ley General Tributaria dedica específicamente a esta cuestión la regla especial del apartado 5 del artículo 150, fijando el plazo máximo en que debe concluir el procedimiento de inspección en caso de que una resolución o sentencia ordenen la retroacción-, no existe una norma que vaya referida a ese mismo supuesto en el caso de los procedimientos de gestión tributaria.

Este Tribunal Central estima que no es susceptible de aplicación analógica el artículo 150.5 de la LGT a los procedimientos de gestión tributaria, por varias razones que a continuación se exponen: en primer lugar, porque aún cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado sistemáticamente no entre las normas comunes a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos sino, bien al contrario, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras y no de otra índole en segundo término, porque en sede de procedimiento inspector no existe caducidad y por lo tanto son diferentes en los procedimientos de gestión los efectos jurídicos que nuestro ordenamiento anuda al incumplimiento del plazo máximo de duración; y en tercer lugar, porque carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses) para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (doce, o incluso veinticuatro meses en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación).

Existe, pues, una laguna legal que este Tribunal Central se ve obligado a integrar, acudiendo a los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria, 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (en adelante, RGRVA) y al artículo 61.3, segundo párrafo 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 (en adelante, RGGI).

A tales efectos, y como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (Rec. nº 4494/2012), tratándose de resoluciones administrativas o judiciales estimatorias relativas a una liquidación, cabiendo la posibilidad de que se dicte una segunda liquidación, pueden distinguirse los siguientes supuestos:

- 1.- Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla. En estos casos, se confirma la regularización practicada si bien se corrige una parte de su importe, por lo que estas resoluciones estimatorias parciales formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- 2.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que en su caso la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con determinadas limitaciones, pues la facultad de la Administración de volver a liquidar no es absoluta, como serían las impuestas por la prescripción y por la interdicción de incurrir en el mismo error. En este sentido, baste citar, por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (Rec. nº 1014/2013).

En estos casos, la ejecución se circunscribe a la anulación del acto recurrido.

- 3.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando no obstante la retroacción de actuaciones. En estos supuestos, no se inicia un nuevo procedimiento, sino que la orden de retroacción provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y que por tanto deban realizarse las correspondientes actuaciones de instrucción tendentes a su terminación.

Los supuestos recogidos en este punto 3 son los casos analizados en la presente resolución.

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución, sino que será dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, no teniendo la liquidación ulterior la consideración de acto de ejecución.

En particular, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción (artículo 113.2 Ley 30/1992, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), con la consecuencia lógica de que las actuaciones a realizar deben finalizar dentro del plazo que regula el procedimiento de que se trate, pues si no fuese así se situaría al obligado tributario en peor situación una vez que la Administración ha tenido la oportunidad de desarrollar ya un primer procedimiento y ha incurrido en él en algún tipo de error. En tal sentido, el artículo 61.3, segundo párrafo del RGGI señala que “Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora”.

Esto es, la retroacción de actuaciones supone situar a éstas en el “momento en que se produjo el defecto formal”, conforme dispone el artículo 239.3 de la LGT, lo que implica volver al mismo procedimiento inicial pero desarrollándolo y concluyéndolo en debida forma. Si, tal y como antes se ha indicado, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción, la consecuencia lógica es que las actuaciones a realizar deben finalizar en el plazo que restase de aquel procedimiento, dejando a salvo las especialidades que por su especial complejidad se prevén, como también antes se subrayó, para el procedimiento de inspección previstas en el artículo 150.5 de la LGT. Y otra de las especialidades del artículo 150.5 de la LGT, además de la ya reseñada de fijar en todo caso un plazo máximo de seis meses para la finalización del procedimiento, consiste en que el artículo 150.5 excluye, en la retroacción en sede de procedimiento de inspección, la aplicación del artículo 66 del RGRVA.

Así las cosas, tratándose de resoluciones que ordenan la retroacción en procedimientos de gestión, y ante la ausencia de norma especial alguna, debemos aplicar también las disposiciones del artículo 66 del RGRVA.

Así, y a la vista de lo prevenido en los artículos 239.3 LGT y 66 del RGRVA, entiende este Tribunal Central que debe diferenciarse entre:

- la pura ejecución de la sentencia o resolución que ordena la retroacción, ejecución que se circunscribe a la anulación formal del acto inicialmente impugnado (anulación meramente formal, insistimos, pues propiamente el acto ya fue anulado por la resolución), así como a la anulación, en su caso, de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y a la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora; Así, el propio artículo 66 dispone en su apartado 4 que “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores,

cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”. La expresión con la que comienza este apartado (“no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores”) debe interpretarse en el sentido de que resulta plenamente aplicable en los casos de orden de retroacción, el plazo previsto para los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas señalado en el apartado 2 de dicho precepto, pues el apartado 4 del artículo 66 se declara expresamente compatible con los apartados anteriores de ese mismo precepto.

Estos actos dictados en pura ejecución de la resolución que ordena la retroacción, no forman parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación (apartado 2 del artículo 66 RGRVA), ostentando la competencia para dictar estos actos el mismo órgano que ha dictó el acto recurrido y ahora anulado.

- y los actos posteriores por los que se debe continuar el procedimiento hasta su terminación –pues el procedimiento ha quedado reabierto o inconcluso por la orden de retroacción –; actos éstos que no son ya en ejecución de la resolución, sino que tendrían el carácter de actuaciones y actos dentro del procedimiento de gestión y por lo tanto sujetos al plazo máximo de conclusión legalmente previsto, pues una vez cumplida debidamente en sus estrictos términos la resolución que ordena la retroacción, los órganos de aplicación de los tributos deben continuar hasta su terminación dicho procedimiento, que ha de concluir resolviendo sobre el fondo del asunto, existiendo en todo caso un único procedimiento de aplicación de los tributos.

Por lo tanto, en los casos de resoluciones administrativas que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando la retroacción de actuaciones, el órgano de aplicación de los tributos debe en primer lugar, dictar y notificar los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa –actos que se circunscriben a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción y a la devolución de garantías o importes ingresados, junto con la anulación, si existen, de los actos posteriores que traigan su causa del anulado – en el plazo máximo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Y una vez habiendo procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por la resolución o sentencia, debe continuar hasta su terminación (esto es hasta la notificación de la liquidación), disponiendo para ello los órganos de aplicación de los tributos con el plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula, debiéndose deducir el tiempo transcurrido hasta el momento al que, habiéndose producido el vicio procedimental, se retrotrae el procedimiento.”

Tercero. Procede en consecuencia aplicar dicha doctrina a las circunstancias acaecidas en el procedimiento objeto de este expediente cuyos hitos temporales son los siguientes: notificada la resolución que ordena la retroacción el 27 de Junio de 2012 al órgano Gestor, se inician nuevas actuaciones de instrucción del procedimiento solicitándose, en fecha que no consta, nuevos informes de valoración, que son emitidos con fechas 8 de noviembre de 2012 (vivienda calle...) 2 de Julio de 2013 (inmuebles pertenecientes a la sociedad MH3, S.A.) y 8 de julio de 2013 (valor sociedad MH3, S.A.), conforme a los cuales se dictan propuestas de liquidación el 28 octubre 2013, y, posteriormente las liquidaciones con fecha de 7 de abril de 2014, finalizando el procedimiento con la notificación de ambas liquidaciones el 11 y 23 de Abril de 2014.

De todo lo anterior se deriva que se ha producido la caducidad del procedimiento y la caducidad declarada, al afectar al procedimiento tributario en su totalidad, provoca el decaimiento no sólo de la actividad administrativa desarrollada después de la resolución del TEAR, sino también de la actuación desarrollada desde su inicio y que finalizó con la primera liquidación.

Cuarto. Una vez concluida la existencia de caducidad en los procedimientos tributarios de los que resultan las liquidaciones aquí impugnadas, procede analizar las consecuencias jurídicas que, de ello, se derivarían.

Procede acudir, para ello, al artículo 104.5 de LGT que señala lo siguiente: “Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

Lo más trascendente, por ello, es la cuestión referida a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto, habida cuenta del tiempo transcurrido, toda vez que habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de gestión tributaria desarrollado para la regularización, todas las actuaciones producidas en el curso del mismo pierden su virtualidad interruptiva del plazo prescriptivo, procediendo por ello analizar sus posibles consecuencias en el caso concreto a que se refiere este expediente.

En el caso presente, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto devengado con ocasión del fallecimiento acaecido el 14 de mayo de 2008, comenzaría a correr en la fecha de finalización del plazo voluntario de declaración, es decir, el 14 de Noviembre de 2008, finalizando dicho plazo cuatro años después, el 14 de noviembre de 2012. En consecuencia cuando se notifican las liquidaciones (11 y 23 de Abril de 2014) ya se habría producido la prescripción del derecho a liquidar de conformidad con el artículo 66 de la Ley General Tributaria y la regla de cómputo temporal prevista en el artículo 67 del mismo cuerpo legal.

Por lo expuesto

ESTE TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico-administrativa promovida por Don MA AL y Doña ML AL contra liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ACUERDA: Estimarla.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA DESTACADA

Tribunal Supremo

INTERRUPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN. SENTENCIA DE 26 DE MARZO DE 2015

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 18 de diciembre de 2012, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra la desestimación presunta del Tribunal Económico Administrativo Central del recurso de alzada deducido contra resolución del Tribunal Económico Regional de Madrid de 22 de julio de 2008, referido al Impuesto sobre Sucesiones, cuantía de 178.073,38 euros.

En lo que ahora interesa la Sentencia de instancia no acogió la prescripción invocada por la parte recurrente apoyándose en la jurisprudencia aplicable que considera que no posee efectos interruptivos de la prescripción los escritos de alegaciones complementarias presentados ante el TEAR, pero siempre que dichos escritos se limiten a reproducir o abundar en las alegaciones iniciales y no tengan contenido alegatorio nuevo propiamente dicho, esto es, es necesario «que no incorporen argumentación adicional que puedan tener la virtualidad de alegaciones interruptivas» (SSTS de 5 de junio de 2006 y de 23 de febrero de 2012), por lo que dado que el escrito de alegaciones complementarias presentado por el interesado en 8 de noviembre de 2004 sí contenía una argumentación adicional con virtualidad de interrumpir la prescripción, ha de atribuirse efectos interruptivos de la prescripción; por lo que presentada la reclamación en 1 de octubre de 2003, ha de considerarse interrumpida la prescripción en 6 de mayo de 2004, con el escrito inicial de alegaciones e interrumpida de nuevo el 8 de noviembre de 2004 con el segundo escrito de alegaciones y, posteriormente, con la notificación de la resolución en 11 de septiembre de 2008.

Segundo. Señala la parte recurrente que el fondo de la cuestión en debate es la capacidad para atribuir eficacia interruptiva de la prescripción, una vez iniciada la vía económico administrativa y producida en ella el trámite de alegaciones previsto en el artº 90 del RPREA, a la presentación por parte del reclamante de un escrito de alegaciones complementarias.

Al efecto ofrece como sentencias de contraste las de 28 de mayo de 2012 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, y las del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2012, 26 de febrero de 2003, 6 de mayo de 2002 y 5 de marzo de 2001. Para la recurrente la doctrina que emana de estas sentencias es la siguiente:

En la primera de la Audiencia Nacional se concluye que el escrito alegatorio ampliatorio presentado ante el TEAC tras la presentación del correspondiente recurso de alzada, no tiene la más mínima virtualidad interruptiva del plazo de prescripción, porque se debe considerar como no presentado, arts 133.2 y 114.3 del Reglamento de 20 de agosto de 1981, pues estamos ante un acto inexistente al haberse presentado cuando había caducado la posibilidad de efectuarlo y dada la preclusividad del acto no puede servir nunca como mecanismo susceptible de interrumpir la prescripción.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2003 y 6 de mayo de 2002, se recoge la doctrina, a su entender, de que las alegaciones complementarias no están admitidas en el procedimiento económico administrativo, sometido al principio de preclusión de modo que no puede atribuirse carácter interruptivo de la prescripción a aquel so pena de estar admitiendo el absurdo de duplicar dicho trámite en contra de la secuencia de fases preclusivas que lo caracteriza.

Para la recurrente la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 añade a las anteriores que las alegaciones complementarias no obedecen a ningún propósito ordenador o impulsor del procedimiento económico administrativo, pues en caso contrario supondría una continuación del trámite de alegaciones más allá de los quince días concedidos legalmente.

En definitiva considera que de la doctrina jurisprudencial representada por las sentencias referidas ha de concluirse que la presentación de alegaciones complementarias fuera del plazo establecido no interrumpe el plazo de prescripción pues no es un trámite indispensable ni esencial en el desarrollo del procedimiento económico administrativo y, de otra parte, se habría producido la preclusión del trámite; por lo que si bien el escrito de alegaciones interrumpe el plazo de prescripción, no puede otorgársele tal efecto a cualquier escrito del recurrente al margen de las previsiones procedimentales.

Por todo ello, en base a la doctrina jurisprudencial citada que considera la correcta, ha de convenirse que el escrito de alegaciones ampliatorio presentado carecía de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción, y a la vista de las fechas desde el inicio de la reclamación económico administrativa a la notificación de la resolución procedía declarar la prescripción.

Tercero. Antes de continuar con el examen de la cuestión controvertida, dado los argumentos utilizados por la parte recurrente, en concreto que el escrito de alegaciones complementarias nunca fue incorporado al procedimiento ni contestadas en la resolución, ni que contenía dicho escrito argumentos adicionales al escrito de alegaciones, ha de convenirse que como tantas veces se ha dicho, en el recurso de casación para unificación de doctrina, se ha de partir de los hechos, fundamentos y pretensiones apreciados y valorados por la sentencia recurrida, por lo que no cabe añadir al examen de la cuestión circunstancias fácticas que no fueron apreciadas por la Sala de instancia, que nada dice sobre si dichas alegaciones complementarias fueron o no incorporadas, pero que de su propio sentido ha de entenderse que las mismas formaron parte del procedimiento, pues en caso contrario ninguna valoración de dicho escrito cabía hacer, y que dichas alegaciones complementarias contenían una argumentación adicional, distinta de la hecha valer en el escrito original de alegaciones.

Por tanto, la base fáctica sobre la que ha de proyectarse el análisis que pretende la parte recurrente se circunscribe a la presentación extemporánea de las alegaciones complementarias respecto del tiempo establecido legalmente para la presentación de las alegaciones, y que aquellas incorporaba una argumentación adicional.

Cuarto. La primera y fundamental causa de oposición de ambas partes recurridas se centra en la inexistencia de doctrina encontradas, al punto que afirman que lo que hace la Sala de instancia no es más que seguir fielmente la doctrina jurisprudencial sobre la materia. Consideran que la doctrina emanada de las sentencias traídas de contraste sienta el criterio de que el escrito de alegaciones complementarias con carácter general carece de virtualidad para interrumpir la prescripción, excepto que incorpore argumentos adicionales, en cuyo caso cabe otorgarle dichos efectos interruptivos, tal y como correctamente se hace en la sentencia impugnada.

La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4240) , rec. cas. 3485/2008 , tiene como virtud el compendiar la doctrina jurisprudencial que sobre la materia se había producido, fijando como presupuesto principal del que debe partir todo análisis que se hagan de los casos en disputa que «la formulación de alegaciones en vía económico-administrativa produce efecto interruptivo del plazo de prescripción, por cuanto se trata de un acto principal e indispensable de desarrollo de «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» a que se refiere el ap. b) del art. 66.1 LGT (RCL 2003, 2945) , acabado de citar, aun cuando literalmente no venga nominado entre las causas interruptivas que tal precepto establece». Criterio este que ninguna de las partes cuestiona. El problema, como el que nos ocupa, se centra en la presentación de alegaciones complementarias fuera del plazo legalmente previsto para el trámite de alegaciones en las reclamaciones económico administrativas; al respecto nos sirve el anterior pronunciamiento jurisprudencial, en el que se puede leer que « La razón es la de que, en el caso de autos y en los demás en que esta Sala ha sentado tal doctrina, se está ante un supuesto de prescripción por inactividad procedimental de la Administración.

Por consiguiente, si además del propio acto de interposición del recurso o la reclamación se reconoce a otros actos del administrado en el procedimiento de gestión o económico-administrativo eficacia interruptiva de la prescripción, será lógico exigir que, aparte de deberse de tratar de actos fundamentales de desarrollo de esos mismos recursos o reclamaciones, como ocurre con el escrito de alegaciones, sin el que la reclamación puede considerarse inexistente y abocada a su desestimación de no haberse efectuado en el mismo escrito de interposición, se trate, también, de actos claramente dirigidos a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactividad procedimental que en estos casos aparece como soporte o causa eficiente de la prescripción, lo que no acontece en el presente supuesto en el que como, acertadamente sostiene la Sala de instancia, no tenía otra finalidad que la de exponer una serie de resoluciones jurisdiccionales presuntamente favorables a los intereses del reclamante».

Proyectando los criterios fijados por la jurisprudencia, esto es, que se trate de actos fundamentales al desarrollo de la reclamación y dirigidos a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactividad procedimental, el escrito de alegaciones complementarias no puede considerarse, en principio, como acto fundamental de la reclamación económico administrativa, puesto que no puede predicarse tal carácter de un trámite inexistente, de suerte que la diferencia entre un acto fundamental como es el de alegaciones cuya omisión tiene consecuencias definitivas por un lado, pues de no haberse otorgado aboca a la nulidad de lo actuado por posible indefensión y conculcar el principio de audiencia, o pudiera tener consecuencias definitivas,

pues de no utilizarse por el reclamante aún cuando no obvia el deber de resolver que pesa sobre el Tribunal Económico Administrativo si puede determinar su resultado, frente a un trámite inexistente al que no se puede anudar consecuencias ni efectos, y por ende, como no puede ser de otro modo, ni es un acto fundamental, ni por su contenido, pues como tal alegación complementaria su finalidad no puede ser otra que completar o complementar lo ya dicho en las alegaciones, posee virtualidad alguna para impulsar el procedimiento, ni, claro está por su falta de previsión legal, resulta adecuado para provocar el cese de la inactividad.

Debiendo ser ello así, lo cierto es que mueve a confusión la siguiente reflexión contenida en la sentencia, « no tenía otra finalidad que la de exponer una serie de resoluciones jurisdiccionales presuntamente favorables a los intereses del reclamante», pues parece desprenderse de esta que si hubiera tenido otra finalidad, como exponer argumentos adicionales, debía de producir los efectos que se le niega con carácter general al escrito de alegaciones complementarias, esto es, virtualidad para interrumpir la prescripción.

Continúa la sentencia remitiéndose a la de 5 de junio de 2006, rec. cas. 955/2001 en las que se analiza la eficacia interruptiva que cabe atribuir a los escritos denominados como «ampliatorios» posteriores al de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas en la igualmente encontramos la aparente contradicción referida:

«En definitiva, según la jurisprudencia de este Alto Tribunal, el escrito de alegaciones, presentado en la sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas, interrumpe la prescripción, con más razón que el mero y simple escrito de interposición, pues es en aquél donde el recurrente manifiesta su pretensión y expone sus fundamentos jurídicos; es decir, donde realmente rompe el silencio y exterioriza, con efectos jurídicos, su oposición a la obligación tributaria que se le exige.

Ahora bien, en el presente caso, el escrito de que se trata, el presentado el 24 de febrero de 1993, aunque se calificase expresamente por la propia recurrente de complementario al que contiene las verdaderas alegaciones, de 7 de junio de 1990, sirve exclusivamente para acompañar una «certificación» de Auditor Censor Jurado de Cuentas, sin incorporar argumentaciones adicionales que puedan tener la virtualidad de alegaciones interruptivas, de acuerdo con el criterio establecido por esta Sala en sentencia de 5 de marzo de 2001. Como entonces se dijo, podía considerarse como no presentado, de acuerdo con la regulación del procedimiento contenida en el RPEA (RCL 1996, 1072 y 2005). O, dicho en otros términos, una cosa es que el escrito de alegaciones en la reclamación económico administrativa interrumpa el plazo de prescripción y, otra distinta, que cualquier escrito del recurrente al margen de las previsiones del correspondiente procedimiento, que, incluso puede considerarse como no presentado como consecuencia del efecto preclusivo de los trámites, y sin que produzca actuación alguna del correspondiente Tribunal Económico-Administrativo, tenga el mismo efecto interruptivo.»

Sin embargo, la contradicción es más aparente que real, en tanto que en ambos casos se desestimó la pretensión que aspiraba a que el escrito de alegaciones complementarias interrumpiera la prescripción que se estaba ganando por el transcurso del plazo, debiéndose entender que la referencia al contenido intrascendente, mera reproducción del escrito de alegaciones, de las alegaciones complementarias se hacía a más abundamiento.

Ya se ha dejado constancia, con cita jurisprudencial, que «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» a que se refiere el ap. b) del art. 66.1 LGT, acabado de citar, aun cuando literalmente no venga nominado entre las causas interruptivas que tal precepto establece», esto es, se ha realizado una interpretación jurisprudencial entendiendo que la referencia contenida en el expresado artículo a reclamaciones o recursos comprende también al escrito de alegaciones, a los efectos de tener por interrumpida la prescripción, y ello en tanto que puede ser considerado una prolongación o concreción en su momento esencial de la reclamación interpuesta por el interesado, a pesar de lo excepcional del sistema legalmente previsto en cuanto no parece avenirse con un principio básico de que el legítimo ejercicio de un derecho no puede perjudicar a quien lo ejercita, recordemos los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2004, cuando dice que «a la hora de configurar los actos propios del obligado tributario que interrumpen la prescripción, es posible prever actos tendentes al reconocimiento del tributo, pero resulta completamente extraño a la configuración de la prescripción, afirmada a partir de su regulación en el Derecho Privado, establecer la interrupción por actos que son expresión de un derecho a la tutela judicial efectiva, como la interposición, tramitación o resolución de recursos y reclamaciones, a la que se refiere el art. 68,3, b) y 68,4,b) de la LGT «.Mas carece de cobertura alguna que esta prolongación se realice también respecto de acto o trámites que no están previstos legalmente, y que, desde luego, en modo alguno cumple las funciones y produce los efectos que se reservan al escrito de alegaciones; por lo que la equiparación del escrito de alegaciones complementarias a recursos o reclamaciones, sea cuál sea su contenido, no puede sostenerse al faltar el presupuesto esencial que hace posible dicha equiparación con el escrito de alegaciones.

Ha de entenderse que una vez iniciada la reclamación económico administrativa, e interrumpido el plazo de prescripción que empieza a correr de nuevo, el procedimiento adquiere sustantividad propia e independiente, de suerte que en su curso sólo cabe la interrupción de la prescripción por parte del órgano actuante mediante la realización de la actividad procedimental normativamente prevista en tanto que sólo esta puede determinar la correcta y válida actividad administrativa; y desde la perspectiva del interesado, respecto de su inactividad cuando debiendo llevar a cabo una conducta jurídicamente exigible no la cumple voluntariamente, y respecto de la actividad desarrollada cuando se trate « de actos fundamentales de desarrollo de esos mismos recursos o reclamaciones... se trate, también, de actos claramente dirigidos a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactividad procedimental que en estos casos aparece como soporte o causa eficiente de la prescripción».

Todo lo cual ha de llevarnos a considerar que sí existe doctrina contradictoria entre la recogida y base de la sentencia de instancia y las traídas de contraste. Y conforme a los términos expuestos ha de concluirse que la doctrina correcta es la recogida en las sentencias de contraste, lo que ha de llevarnos a casar y anular la sentencia y en la labor de jueces de la instancia y por las razones ya expuesta procede acoger la pretensión actuada en demanda por la actora y anular la resolución recurrida y los actos de los que trae causa por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Quinto. Por cuanto queda expuesto el recurso de casación para la unificación de doctrina del que nos venimos ocupando debe ser estimado. Y siendo esto así, sólo resta añadir que, en cuanto a las costas de este recurso, no deben ser impuestas a la parte recurrente, art. 139 de la LJCA (RCL 1998, 1741).

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

FALLAMOS

Primero. Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para unificación de doctrina formalizado contra la sentencia de fecha 18 de diciembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, la que casamos y anulamos en los términos recogidos en los anteriores Fundamentos Jurídicos.

Segundo. Que estimando el recurso contencioso administrativo debemos anular la resolución del TEAC presunta por silencio y del TEAR de Madrid de 22 de julio de 2008, así como los actos de los que traen causa.

Tercero. Sin imposición de las costas.

VALORACIÓN DE BIENES: VISITA DEL PERITO AL INMUEBLE. SENTENCIA DE 6 DE MARZO DE 2015

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Dice la sentencia recurrida que la discrepancia de las partes en el presente pleito se refiere a la motivación de la liquidación. Mientras la Comunidad de Madrid entiende que la liquidación impugnada por la codemandada se encuentra perfectamente motivada refiriéndose los valores al inmueble en concreto, la Abogacía del Estado y la parte codemandada sostienen, por el contrario, que se trata de una motivación general predicable de este inmueble así como de otros dado que no se ha particularizado en absoluto.

Conforme a lo expuesto en el párrafo anterior la controversia se ciñe al examen de la motivación de los informes de comprobación de valores en base a los cuales se gira la liquidación.

Con carácter general -dice la sentencia recurrida- con ánimo de ser claros en un resumen o planteamiento genérico de la problemática existente, podemos decir que esta Sección ha entendido insuficiente la motivación de las valoraciones realizadas por la Comunidad de Madrid cuando se realizan en base a genéricas “referencias de estudios de mercado” que no constan, y que por tanto no dan adecuada base al interesado para conocer sus fundamentos y en su caso rebatirlos, y que por el contrario, con igual carácter general, sin perjuicio de las peculiaridades de cada caso, se puede decir que si hemos venido entendiendo suficientemente motivadas las valoraciones efectuadas conforme a “testigos de operaciones homogéneas” perfectamente identificados en el expediente, reconduciendo en ellos la controversia a un problema de error en aquella motivación.

Concretamente, en relación a esta segunda forma de valoración en base al sistema que hemos identificado como de “testigos de operaciones homogéneas” venimos realizando las siguientes apreciaciones:

“Ciertamente, esta Sección ha declarado la nulidad de aquellas valoraciones cuando se realizan en base a modelos estereotipados, o en base a genéricas referencias de estudios de mercado que no constan, y que por tanto no dan adecuada base al interesado para conocer sus fundamentos y en su caso rebatirlos, sin embargo, contrariamente a lo apreciado por la resolución del TEAR, no es este el caso que nos ocupa.

Los informes obran en los folios 153 y siguientes del expediente y han sido elaborados por perito de la Administración, Arquitecto de Hacienda.

Todos los informes tienen una estructura sustancialmente idéntica y en ellos el perito estudia con detalle los datos de localización del inmueble, describiendo pormenorizadamente, entre otros extremos, las características urbanísticas, arquitectónicas y socioeconómicas del barrio en el que se encuentra cada uno de ellos; la tipología del inmueble, los equipamientos urbanos

del inmueble y del entorno, así como sus comunicaciones de transporte público. A continuación, se analiza por el perito el edificio, reflejándose el plano de situación y de alturas obtenido del Catastro. Después, se describen en el informe las características básicas del edificio, sus características constructivas (precisando en cada caso el año de construcción, la categoría constructiva, los materiales de construcción, el estado de conservación, etc.). A continuación, se cuenta detalladamente en cada caso cómo se ha efectuado el cálculo de la superficie computable del inmueble. En cuanto a la identificación del inmueble y datos de superficie, se dice en el informe que se efectúa de acuerdo con los datos catastrales; se examina, a continuación, si hay algún régimen de protección oficial o arrendamiento. En cuanto a la metodología de valoración, explica el informe que se utiliza el método de comparación de mercado y en cuanto a los testigos empleados para realizar la comparación, todos ellos están perfectamente identificados mediante la calle y número en el que se encuentran situados, superficie, año de construcción y valor.

Y tras exponer el perito el valor declarado del metro cuadrado de los diversos testigos que incluye en una relación, todos ellos de características, antigüedad y ubicación similar al inmueble valorado, extrae el valor promedio del metro cuadrado referido a la fecha del devengo del impuesto y es este valor promedio, así obtenido, el que aplica al inmueble de que se trate.

De cuanto ha sido expuesto se desprende que estos informes de valoración, de estructura sustancialmente coincidente, ni acuden a fórmulas estereotipadas ni se refieren a imprecisos estudios de mercado, sino que han sido realizados de forma individualizada y pormenorizada, partiendo de los datos de superficie obrantes en el Catastro, describiéndose en ellos el año de construcción del edificio en el que se encuentra el inmueble valorado, sus materiales, equipamiento, ubicación, entorno, etc., así como el método de valoración empleado, el método de comparación de mercado, identificando e individualizando detalladamente los inmuebles que se han utilizado para efectuar tal comparación. Así pues, los informes no pueden tildarse de inmotivados, sin que la visita del perito al inmueble sea imprescindible, en todo caso, para poder efectuar su valoración, siempre que ésta se haga de forma individualizada y expresando los criterios tenidos en cuenta para efectuarla, como aquí ha ocurrido, máxime en este caso en el que los interesados no han puesto de manifiesto circunstancia especial alguna en tales inmuebles que aconsejara dicha visita.

La motivación de los informes de valoración de inmuebles ha de considerarse, pues, suficiente para permitir a los interesados articular perfectamente su eventual discrepancia con tales informes, desterrando cualquier situación de indefensión frente a los mismos, pues su motivación bastante les permite discutirlos con la correspondiente pericial contradictoria”.

Establecido lo anterior, se viene planteando una serie de problemas derivados del carácter masivo y en parte reiterativo con el que se practican, notifican, y posteriormente se impugnan dichas liquidaciones, dando lugar a errores en los distintos operadores al pronunciarse en uno u otro sentido de forma estereotipada, sin correspondencia con las circunstancias del caso.

En el presente caso, al folio 920 del expediente, consta la notificación de la liquidación practicada acompañada de informe de valoración practicado en base a testigos de operaciones homogéneas, sin embargo, la resolución del TEAR, resuelve la reclamación como si se hubiera practicado la liquidación conforme a referencias de estudio de mercado y en el mismo error incurre la codemandada, que reprocha a la valoración practicada el empleo de estudio de mercado cuyas referencias no consta.

Así las cosas, procede la estimación del recurso, pues como alega la Comunidad de Madrid, la liquidación se ha girado en base a informe de valoración basado en comparación con testigos homogéneos perfectamente identificados, lo que en principio, se estima motivación individualizada y suficiente, no realizando las demandadas reproche concreto alguno respecto al método de valoración efectivamente empleado, pues como se ha expuesto centran sus motivos de impugnación en método o forma de valoración no concurrente en el presente caso.

Procede conforme a lo expuesto la estimación del recurso.

Segundo. 1. La cuestión objeto de debate en el presente recurso es si un informe de valoración de un inmueble, emitido por un perito de la Administración en virtud de lo dispuesto en el artículo 57.e) LGT (RCL 2003, 2945), en el que se toman en consideración el estado de conservación del inmueble y/o la calidad de los materiales, puede considerarse correctamente motivado pese a que los técnicos de la Administración que emiten el informe no han visitado el inmueble para evaluar tales circunstancias.

En el caso que nos ocupa los informes de valoración emitidos por la Administración, de fecha 16 de marzo de 2010, relativos a seis inmuebles de la ciudad de Madrid (situados en las calles DIRECCION000 n° NUM002; DIRECCION001 n° NUM003; DIRECCION002 n° NUM004; DIRECCION003 n° NUM005; DIRECCION004 n° NUM006; y AVENIDA000 n° NUM007) dicen tomar en consideración el estado de conservación del inmueble y el estado de los materiales, sin que conste que el inmueble haya sido visitado por los técnicos de la Administración. Efectivamente, en ninguno de ellos consta que el inmueble fuese visitado por el técnico de la Comunidad de Madrid que emitió los informes de valoración, quedando la ausencia de visita plenamente corroborada por el hecho de que las fotos de la fachada de los inmuebles incorporadas a los informes de valoración han sido obtenidas de internet.

Pese a no existir visita de los inmuebles, en todos los informes de valoración se afirma que su estado de conservación es bueno. En algunos de ellos (DIRECCION002 n° NUM004; DIRECCION004 n° NUM006; AVENIDA000 n° NUM007) se llega a afirmar que el inmueble ha sido sometido a mantenimiento periódico.

En todos los informes se afirma, empleando una frase estereotipada, que «los materiales empleados en la construcción no están

afectados por factores meteorológicos o por el paso del tiempo, o por otros defectos o patologías constructivas», y que «se considera que los materiales, las instalaciones y el terreno se hallan en un estado normal». En todos los informes se afirma igualmente haber tomado en cuenta la calidad constructiva del inmueble que se valora a la hora de seleccionar los testigos comparables (ver apartado 7.2 de los informes, denominado Metodología de Valoración). Pues bien, pese a que los Informes de Valoración emitidos por el técnico de la Comunidad de Madrid toman en cuenta el estado de conservación del inmueble, el estado de los materiales y la calidad constructiva, y lo hacen sin haber visitado los inmuebles valorados, la sentencia impugnada considera tales informes suficientemente motivados.

La tesis que defiende la sentencia impugnada es, por tanto, que un informe de valoración de un inmueble --como son los seis informes que dieron lugar a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones impugnada-- está suficientemente motivado cuando toma en cuenta las circunstancias del estado de conservación del edificio, de sus materiales, instalaciones y terreno, y su calidad constructiva, sin una previa visita del técnico de la Administración al inmueble para comprobar y valorar tales circunstancias.

Pues bien, la doctrina sostenida por la sentencia impugnada es contraria a la doctrina sentada en las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 24, 26 y 31 de marzo 2014, que se citan como de contraste, que en casos idénticos al que nos ocupa señalan textualmente que:

«no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos».

2. En el caso que nos ocupa concurre la triple identidad que se exige en el recurso de casación para unificación de doctrina entre la sentencia impugnada y las que se citan como de contraste. Efectivamente:

1. Todas ellas se refieren al mismo impuesto, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. En todas ellas el contribuyente cuestionó la debida motivación de los informes de valoración de los inmuebles emitidos por la Administración, solicitando su anulación por insuficiente motivación.
3. En todas ellas --este dato es crucial-- los informes de valoración de los inmuebles emitidos por la Administración tomaron en cuenta el estado de conservación del inmueble, de sus materiales e instalaciones, y la calidad de la construcción (que engloba la calidad de los materiales), sin que los técnicos visitasen los inmuebles objeto de valoración. Esto es, en los casos resueltos por la sentencia impugnada y por las sentencias invocadas de contraste, consta que no se realizó visita previa al inmueble objeto de valoración en el dictamen y que se tuvieron en cuenta circunstancias (estado de conservación, calidad de construcción y materiales) que sólo pueden ser adecuadamente valoradas y ponderadas a través de una visita física del inmueble.

Dándose todas estas circunstancias, la recurrente entiende que resulta irrelevante a efectos de la admisión del presente recurso de casación para unificación de doctrina que en el recurso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la sentencia impugnada la recurrente fuese la Comunidad de Madrid y el recurrido el que es ahora el recurrente, ya que lo relevante a efectos de apreciar la identidad legalmente exigida es que el contribuyente defendiese la anulación de la liquidación, por falta de motivación de los informes de valoración de los inmuebles, y la Comunidad de Madrid defendiese su conformidad a Derecho.

En relación con el hecho de que se tomen en cuenta en la valoración del inmueble --sin realizar su previa visita-- su estado de conservación y la calidad de los materiales, la sentencia impugnada afirma que tal visita no es necesaria. La sentencia afirma textualmente lo siguiente:

«los informes no pueden tildarse de inmotivados, sin que la visita del perito al inmueble sea imprescindible, en todo caso, para poder efectuar su valoración, siempre que ésta se haga de forma individualizada y expresando los criterios tenidos en cuenta para efectuarla, como aquí ha ocurrido, máxime en este caso en el que los interesados no han puesto de manifiesto circunstancia especial alguna en tales inmuebles que aconsejara dicha visita».

Por el contrario, ante idéntica cuestión, esto es, informes de valoración de inmuebles en que se toman en consideración su estado de conservación y la calidad constructiva o de los materiales, las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2014 (casa. 55/2012), 26 de marzo de 2014 (casa. 3191/2011) y 31 de marzo de 2014 (casa. 1301/2011), haciendo suya la doctrina sentada por este Alto Tribunal en previos pronunciamientos, señalan que la visita del inmueble por el técnico valorador es imprescindible, y afirman textualmente lo siguiente:

«esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta --circunstancias que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo--, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos».

Existe, por tanto, identidad de hechos, fundamentos y pretensiones, así como la contradicción de la doctrina contenida en la sentencia impugnada y las invocadas de contraste.

3. Puesta de relieve la contradicción entre la sentencia recurrida y las invocadas de contraste, así como el cumplimiento del requisito de identidad de sujetos, hechos, fundamentos y pretensiones entre ellas, la recurrente trata de acreditar la infracción legal que imputa a la sentencia recurrida y demostrar que la doctrina correcta es la contenida en las sentencias en que se fundamenta este recurso y que se invocan como contradictorias.

La sentencia recurrida considera que los informes de valoración de inmuebles producidos por la Comunidad de Madrid, y en los que se sustenta el acuerdo de liquidación, están suficientemente motivados. Y la sentencia alcanza esta conclusión pese a que, teniendo en cuenta los informes sobre el estado de conservación de los inmuebles y la calidad de los materiales y de la construcción, no se visitaron los mismos. En este sentido, la sentencia impugnada considera que esa visita es innecesaria, máxime en este caso en el que los interesados no han puesto de manifiesto circunstancia especial alguna en tales inmuebles que aconsejara dicha visita.

En sentido opuesto, las sentencias de contraste invocadas señalan que, si se tiene en cuenta en la valoración el estado de conservación del inmueble y/o la calidad de los materiales, el informe de valoración sólo estará debidamente motivado si los técnicos de la Administración que realizan el informe lo han visitado previamente, por cuanto «no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al Inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos».

La parte recurrente estima correcta la doctrina que, sobre la motivación de las comprobaciones de valores, establecen las sentencias invocadas de contraste y concluye: 1º) Que la sentencia impugnada aplica Incorrectamente lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) y 102.2 y 134.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria; 2º) Que la doctrina correcta es la contenida en las sentencias invocadas como contradictorias, y 3º) Que los informes de valoración realizados por la Administración, en los que se sustenta la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada respecto de la recurrente, no estaban debidamente motivados.

La consecuencia de la falta de motivación denunciada es la nulidad del acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y siendo la segunda vez en que la Comunidad de Madrid realiza una comprobación de valores defectuosamente motivada de los inmuebles, debe finalmente prevalecer la autoliquidación presentada por la recurrente.

Tercero. Para entrar en el examen de los argumentos esgrimidos al amparo del recurso de casación para la unificación de doctrina es necesario, como expresa el artículo 96.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741), que entre la sentencia que constituye su objeto y las aportadas de contraste concurren hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales pero se hubiera llegado a pronunciamientos distintos».

Habrà, pues, que examinar si se produce o no la triple identidad de hechos, fundamentos y pretensiones, ya que caso de no concurrir el recurso deberá ser desestimado. Por el contrario, si se cumplen tales presupuestos, deberá estimarse el recurso, casar la sentencia objeto de recurso y resolver el debate planteado.

Pero, además de la triple identidad, deberá cumplirse lo preceptuado en el artículo 97 LJCA 1998, es decir, efectuar una exposición razonada de la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida a fin de que por este Tribunal se establezca cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto. Por ello se dará lugar al recurso cuando se repute como criterio acertado el de la sentencia antecedente, no cuando la tesis correcta sea la contenida en la sentencia que se impugna (sentencia de 29 de junio de 2005, con cita de otras anteriores). La ilegalidad de la sentencia recurrida es, por tanto, condición necesaria pero no suficiente para la viabilidad de este recurso.

No debe olvidarse que la finalidad primaria del recurso de casación para la unificación de doctrina no es tanto corregir la eventual infracción legal en que pueda haber incurrido la sentencia impugnada cuanto reducir a la unidad criterios judiciales dispersos y contradictorios, fijando la doctrina legal al hilo de la cuestión controvertida (STS 10 de febrero de 1997).

Innecesario es señalar que en este específico recurso de casación no cabe una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia. En este recurso se parte de los hechos que, como justificados, ha fijado la sentencia impugnada. La prueba constituye una cuestión absolutamente ajena a este recurso extraordinario (STS de 29 de junio de 2005, recurso de casación para la unificación de doctrina 246/2004 entre otras muchas).

Cuarto. Entrando en el examen de la sentencia impugnada y de las de contraste, no se aprecia que se produzca la contradicción que demanda este recurso extraordinario.

La sentencia recurrida confirmó, por debidamente motivado, el dictamen de valoración de inmuebles realizado por la Administración, aun cuando se constata que el Perito no realizó visita de inspección a los inmuebles en cuestión.

En las sentencias de contraste (las de este Tribunal Supremo de 24 , 26 y 31 de mayo de 2014) se anuló un dictamen pericial de la Administración sobre valoración de inmuebles, por no estar debidamente motivado, al emplear una fórmula estereotipada que no ilustraba al contribuyente debidamente sobre el resultado de la valoración.

En estas sentencias, tras exponer la reiterada doctrina sobre las exigencias formales y de fondo de la valoración, se refieren, obiter dicta, a que, incluso, en ocasiones, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -- circunstancias que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo--, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias; de tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

Pues bien, aunque una debida motivación podría requerir la visita del Perito al inmueble, no por ello -por esta circunstancia- puede anularse sin más la valoración, sino por carecer de motivación suficiente.

Quiere con ello decirse que en este caso entre la sentencia impugnada y las de contraste no se produce la contradicción que demanda la unificación de doctrina. En todas ellas se resolvió sobre la base de un informe pericial en el que no consta que fuera elaborado previa visita al inmueble. En la sentencia impugnada el juzgador apreció suficientemente motivado el informe. En las sentencias invocadas de contraste, por el contrario, lo estimó Insuficientemente motivado. La respuesta diferente de una y otras no fue en razón a la visita o no del inmueble --que no se produjo- sino en función de la valoración que hubiere de hacerse por el juzgador del alcance y contenido de los informes, en punto a su motivación. A ello obedeció la disparidad de respuestas y no a la visita del perito al inmueble, que en ningún caso ocurrió.

Quinto. En atención a todo lo expuesto procede desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.5, en relación con el artículo 139, ambos de la LJCA (RCL 1998, 1741).

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA señala en 3.000 € la cuantía máxima de la condena en costas por todos los conceptos.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN.

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, que desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por D. Edemiro contra la sentencia dictada, con fecha 21 de marzo de 2014, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 1056/2011 sentencia que queda firme; con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Tributos Municipales

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

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

- » Periodo Generacional. Consulta N° V0362-15 de 30 de enero de 2015 37
- » Rama de actividad. Consulta N° V0654-15 de 23 de febrero de 2015 39
- » Disolución de comunidad. Consulta N° V0940-15 de 26 de marzo de 2015 39

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

PERIODO GENERACIONAL. CONSULTA Nº V0362-15 DE 30 DE ENERO DE 2015

La sociedad consultante adquirió el 16 de diciembre de 2005 un solar sobre el cual promovió un inmueble de seis viviendas, procediéndose a su finalización el 24 de abril de 2007. La Gerencia Provincial del Catastro de Cataluña emitió notificación de inscripción de la alteración física el 19 de diciembre de 2008, asignando los valores catastrales de cada una de las seis nuevas unidades registrales, una de las cuales ha sido transmitida en 2014.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU y lo hace en los siguientes términos:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.”.

Este último apartado del artículo 107 del TRLRHL dispone lo siguiente:

“4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.
- d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

- 1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
- 2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.
- 3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”. De acuerdo con lo anterior, la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

En este sentido, la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL establece que el impuesto se devenga, cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

Por tanto, para la determinación del momento inicial a efectos del cómputo del periodo al que se refiere la sociedad consultante

en su escrito, se ha de tomar como fecha inicial la de la adquisición del solar, que es la fecha en que se devengó el impuesto, y no la de la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo, ni la fecha de finalización de la obra, ya que en ninguna de estas dos últimas fechas se ha originado el devengo del impuesto.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de junio de 2002.

RAMA DE ACTIVIDAD. CONSULTA Nº V0654-15 DE 23 DE FEBRERO DE 2015

La entidad consultante es una sociedad mercantil, cuya actividad principal es la de promoción y construcción inmobiliaria. En el ejercicio de dicha actividad ha construido y promovido un edificio constituido por 18 viviendas, 6 locales y 45 plazas de garaje.

1. Si puede considerarse que existe rama de actividad cuando la entidad ha venido arrendando los bienes que van a ser objeto de escisión, pero no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 35/2006.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

“1. 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.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, la disposición adicional segunda de la LIS en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece que:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda la LIS. En este sentido y, de acuerdo dispuesto supra, la operación no podrá acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VII del título VII la LIS, cabe concluir, que no concurren dichas circunstancias.

Por tanto, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de los terrenos de naturaleza urbana (ya que el incremento de valor de los terrenos rústicos se encuentra no sujeto en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.2 del TRLRHL, anteriormente transcrito), siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad escindida.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD. CONSULTA Nº V0940-15 DE 26 DE MARZO DE 2015

La consultante es dueña al 25 por 100, junto con tres hermanos, de dos inmuebles adquiridos mediante dos escrituras de disolución y liquidación de dos sociedades, realizadas el mismo día, haciéndose en las mismas la adjudicación por sendas sociedades a los cuatro hermanos en régimen de condominio, en proporción a sus respectivas participaciones sociales, el 25 por 100 cada uno. La comunidad de bienes no ejerce actividad económica alguna.

Los cuatro hermanos han decidido poner fin a la comunidad de bienes, adjudicando al condueño 1 la plena propiedad de la finca 1, a los condueños 2 y 3 la plena propiedad de la finca 2, y el condueño 4 percibirá dinero de los tres hermanos por el valor de su cuota de participación. El valor que van a tener en cuenta a la hora de efectuar las adjudicaciones es el valor de adquisición. 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 regirá 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.

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

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

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

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

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

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

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

